

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Ricardo Carlos Ripke

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR  
DA SOCIEDADE LIMITADA**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti.

Florianópolis

2011

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária  
da  
Universidade Federal de Santa Catarina

R588r Ripke, Ricardo Carlos

A responsabilidade tributária do administrador da sociedade limitada [dissertação] / Ricardo Carlos Ripke ; orientador, Carlos Araújo Leonetti. - Florianópolis, SC, 2011. 105 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Responsabilidade (Direito). 4. Administradores. 5. Sociedades comerciais. I. Leonetti, Carlos Araújo. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Ricardo Carlos Ripke

## **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre em Direito”, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito.

Florianópolis, 26 de outubro de 2011.

---

Prof. Dr. Luiz Otávio Pimentel,  
Coordenador do Curso

### **Banca Examinadora:**

---

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti,  
Orientador  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar,  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Dr. Orides Mezzaroba,  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Dr. Marcos Rogério Palmeira  
Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina – CESUSC



Dedico esta dissertação de Mestrado em Direito à minha esposa Márcia e aos meus filhos Bruna e Alexandre.



## **AGRADECIMENTOS**

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, pelos ensinamentos repassados ao longo do curso de Mestrado em Direito.

Aos colegas do Mestrado em Direito, pelo convívio, amizade e pelos debates acalorados e entusiasmados sobre as teses e temas estudados, absolutamente relevantes à atualidade do Direito.

Ao Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti, pelo tempo e dedicação dispensados na orientação da pesquisa e redação desta Dissertação.





*A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou a seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, por exemplo).*



## RESUMO

Esta dissertação possui como foco a análise da responsabilidade tributária atribuída ao administrador da sociedade limitada de que trata o art. 135 do Código Tributário Nacional. Para tanto, parte-se da pesquisa doutrinária contemporânea dos princípios jurídicos vinculados ao crédito e à responsabilidade tributária, iniciando com as definições de tributo, de sujeito ativo, de sujeito passivo, de contribuinte e de responsável tributário. No tocante à responsabilidade tributária, são estudadas as suas subdivisões, mais precisamente a por sucessão, a de terceiros e a por infração. Quanto à responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário, são examinadas a solidariedade e a subsidiariedade, no objetivo de alcançar, finalmente, a personalíssima responsabilidade do administrador pelas dívidas da sociedade limitada por ele gerida. Após a análise dos princípios jurídicos gerais concernentes ao crédito tributário, seus sujeitos (ativo e passivo) e da natureza jurídica da própria responsabilidade tributária, inicia-se um estudo sobre a natureza jurídica da sociedade limitada, de acordo com o tipo societário previsto no Código Civil Brasileiro aprovado pela Lei 10.406/2002, assim como sobre a definição das figuras do sócio-quotista investidor ou não-administrador, do sócio-quotista administrador, e do administrador não-sócio. Neste tópico, a abordagem se divide segundo as teorias civilista e do garantismo jurídico. Por final, são estudadas as causas efetivamente caracterizadoras e ensejadoras da responsabilização do administrador por dívidas impagas pela sociedade limitada, mais especificamente aquelas causas enumeradas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional (atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, ao contrato social ou estatutos), levando-se em conta o seu dolo ou culpabilidade, como também o seu eventual enriquecimento, em detrimento da arrecadação fazendária. Neste ponto final, são analisadas tanto a jurisprudência a respeito da responsabilidade tributária do administrador da sociedade limitada, como a sua relação com as teorias do risco e do garantismo jurídico.

**Palavras-chave:** Responsabilidade Tributária. Administrador. Sociedade Limitada.



## ABSTRACT

This scientific paper research has its focus on the analysis of tax liability assigned to the administrator of the specific limited partnership pursuant to article 135 of the National Tax Code (Código Tributário Nacional). To this purpose, the doctrinal study of contemporary legal principles related to credit and tax liability starts the research, beginning with the definitions of tax, active subject, passive subject, taxpayer and tax responsible. Regarding the tax liability, the subdivisions are studied more precisely by succession, the third party and infringement. The third-party liability for the tax credit, are examined solidarity and subsidiarity, in order to achieve, finally, the most personal administrator's responsibility for the debts of the limited society company managed by himself. After analyzing the general legal principles concerning the tax credit, their subjects (active and passive) and the legal nature of their tax liability, a study on the legal nature of the limited liability company begins, according to the type of society in the Code approved by the Law 10.406/2002, as well as about the definition of partner-shareholder investor or non-administrator, administrator shareholder and non-partner administrator. In this point, the paper to divide in two theories, the risk theory and the garantism theory. In the end, the causes effectively characterizing and occasioned of the administrator responsibility for unpaid debts by the limited society are studied, specifically those cases listed in art. 135 of the National Tax Code (acts performed in excess of authority or Law violation, social contract or statute), taking into account their intent or culpability, but also the eventual enrichment at the expense of Treasury rising. In this final point, the jurisprudence regarding the scope of responsibility of the administrator of a limited company is analyzed, all link with the sight of the the risk theory and the garantism theory.

**Keywords:** Tax Liability. Administrator. Limited Society.



# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>19</b>
<b>1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS SUJEITOS .....</b>	<b>21</b>
<b>1.1 Conceito de tributo.....</b>	<b>21</b>
<b>1.2 Sujeito ativo da obrigação tributária .....</b>	<b>25</b>
<b>1.3 Sujeito passivo da obrigação tributária .....</b>	<b>28</b>
1.3.1 Contribuinte.....	32
1.3.2 Responsável.....	35
1.3.2.1 <i>Responsabilidade por sucessão .....</i>	<i>37</i>
1.3.2.2 <i>Responsabilidade de terceiros.....</i>	<i>39</i>
1.3.2.3 <i>Responsabilidade por infração.....</i>	<i>42</i>
1.3.2.4 <i>Substituto tributário.....</i>	<i>45</i>
1.3.2.5 <i>Solidariedade.....</i>	<i>46</i>
1.3.2.6 <i>Subsidiariedade .....</i>	<i>49</i>
<b>2 A SOCIEDADE LIMITADA E SEU GESTOR.....</b>	<b>52</b>
<b>2.1 A legislação e a teoria civilista .....</b>	<b>52</b>
<b>2.1.1 A sociedade limitada.....</b>	<b>53</b>
2.1.1.1 Conceito e natureza jurídica .....	53
2.1.1.2 O capital social da sociedade limitada .....	58
<b>2.1.2 O empresário.....</b>	<b>60</b>
2.1.2.1 Conceito e natureza jurídica .....	60
2.1.2.2 O sócio-quotista da sociedade limitada.....	63
2.1.2.2.1 <i>O sócio-quotista investidor ou não administrador .....</i>	<i>64</i>
2.1.2.2.2 <i>O administrador da sociedade limitada (sócio ou não).....</i>	<i>65</i>
2.1.2.2.3 <i>A responsabilidade do administrador.....</i>	<i>69</i>
2.1.2.2.4 <i>Atos praticados com abuso de poder.....</i>	<i>70</i>
<b>2.2 As teorias do risco e do garantismo jurídico .....</b>	<b>72</b>
2.2.1 A reponsabilidade civil e a teoria do risco.....	72
2.2.2 A responsabilidade do gestor e sua relação com a teoria geral do garantismo jurídico .....	74
<b>3 A RESPONSABILIZAÇÃO DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA .....</b>	<b>78</b>
<b>3.1 Os atos que permitem a responsabilização tributária do administrador de acordo com o art. 135 do CTN .....</b>	<b>79</b>
3.1.1 Atos praticados com excesso de poderes.....	82
3.1.2 Atos praticados com infração de lei.....	86
3.1.3 Atos praticados com infração do contrato social .....	89
3.1.4 Encerramento irregular da sociedade.....	91
3.1.5 A responsabilidade tributária do administrador segundo as teorias do risco e do garantismo jurídico .....	95
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>99</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>103</b>





## INTRODUÇÃO

O objetivo da presente dissertação consiste no estudo da responsabilidade tributária atribuída ao administrador da sociedade limitada, de acordo com o que prescreve o art. 135 do Código Tributário Nacional.

Embora o Código Tributário Nacional não estabeleça distinção entre os tipos societários para fins de caracterização da responsabilidade tributária, o fato é que o estudo leva em conta apenas a responsabilidade do gestor da sociedade limitada, haja vista que há relevantes aspectos relacionados às sociedades anônimas e que não são abordados neste estudo. Daí a necessidade de delimitação da abrangência do trabalho.

O estudo inicia através da análise dos conceitos de tributo, de sujeito ativo, de sujeito passivo, de contribuinte, de substituto tributário e de responsável, para fins de exigência do crédito tributário. Neste aspecto, leva-se em conta a condição legalmente prevista de cada parte na relação jurídico-tributária, desde o nascimento da obrigação tributária até a sua completa extinção pelo pagamento, seja ele realizado pelo contribuinte ou pelo “terceiro” responsável.

Ainda quanto aos aspectos da natureza jurídica da responsabilidade tributária, são analisadas cada uma das formas ou espécies de responsabilização enumeradas pelo Código Tributário Nacional, quais sejam: a responsabilidade por sucessão, a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações. Neste tópico são também estudados os institutos da responsabilidade solidária e subsidiária e seus reflexos no mundo das relações jurídico-tributárias.

Na segunda parte, o trabalho se dedica ao estudo do tipo societário “sociedade limitada”, de acordo com o que prevê o Código Civil aprovado pela Lei 10.406/2002, assim como da composição do seu capital social e das figuras jurídicas dos sócios administradores e não administradores. Neste capítulo são analisadas as distinções legais e doutrinárias existentes entre o sócio investidor ou não administrador, o sócio administrador e o administrador não-sócio, visões estas (legal e civilista) que são comparadas com as teorias do risco e do garantismo jurídico.

Quanto aos atos praticados pelos administradores da sociedade limitada, são estudadas as hipóteses legais enumeradas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional para a responsabilização deste gestor, assim como os reflexos desta relação jurídico-tributária sobre o seu patrimônio pessoal, apontando-se os pressupostos punitivos (*in casu*, apenas

patrimoniais) aplicados aos que agirem com excesso de poderes, infração de lei, do contrato social ou estatutos.

Na parte final, o estudo inclui a análise do posicionamento do Poder Judiciário frente às demandas tributárias ensejadoras da responsabilização do administrador pelas dívidas tributárias da sociedade limitada, assim como a relação da responsabilidade tributária do administrador com as teorias do risco e do garantismo jurídico.

O estudo do tema é de grande relevância à realidade jurídico-tributária vivenciada na atualidade, pois é cada vez mais comum a Fazenda Pública recorrer ao instituto da responsabilidade para assegurar o recebimento do crédito tributário. Os fatores que geram essa crescente realidade jurídica, tanto estão vinculados ao crescente número de pequenos empreendedores que se lançam no mercado, como também estão vinculados ao crescente número de pequenos negócios que não alcançam mais de dois ou três anos de efetiva atividade. A quebra ou o encerramento, de regra está relacionada à falta de subsídios patrimoniais, à falta de qualificação pessoal dos gestores, ou a outros fatores, como gestão fraudulenta e até enriquecimento pessoal em detrimento da sociedade.

Por outro lado, o fato é que o encerramento ou a quebra da pequena atividade empresarial, quase sempre traz consigo o inadimplemento tributário desta mesma sociedade, porque é corrente que o gestor, ao atravessar dificuldades financeiras, abstenha-se de cumprir as obrigações fiscais, para priorizar o pagamento da folha de salários, dos fornecedores, das instituições financeiras e de outros compromissos. Todavia, muitas vezes o gestor age dessa maneira porque não sabe o verdadeiro alcance de sua responsabilidade como administrador para com o pagamento do tributo inadimplido pela pessoa jurídica.

Ocorre que, sem qualquer distinção do evento gerador da quebra ou encerramento da atividade, é certo que o crédito tributário por ventura inadimplido será perseguido pela Administração Pública, com base no próprio ordenamento jurídico-tributário vigente. Daí a importância do assunto, pois é farto o número de cenários à aplicação do instituto da responsabilidade tributária, quanto mais num país em que predomina a iniciativa privada de pequenos e médios empreendedores.

## 1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS SUJEITOS

Para a perfeita compreensão das questões jurídicas que se pretende analisar no longo desta dissertação, é imprescindível o estudo preliminar e aprofundado dos conceitos de tributo, de sujeito ativo, de sujeito passivo, de contribuinte, de substituto tributário e, é claro, de responsabilidade tributária.

Os aspectos legais e jurídicos que podem atribuir aos terceiros não contribuintes a responsabilidade pelo pagamento dos tributos inadimplidos (pelo contribuinte) também são abordados neste capítulo, através do qual se propõe analisar as diferentes teses e conceitos propostas pelos mais renomados doutrinadores pátrios de Direito Tributário.

Evidentemente, não seria possível o estudo da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário de forma simples e direta, sem uma abordagem das situações prescritas pela lei e sem a interpretação alcançada pela doutrina acerca dos institutos jurídicos que permeiam a relação jurídica entre o fisco e os responsáveis tributários, estes últimos tidos pelo ordenamento jurídico como uma espécie de “garantidores” do pagamento do tributo, se acaso os contribuintes não venham a fazê-lo.

Os diversos cenários criados pela lei e pela doutrina para responsabilizar ou não o “terceiro” merecem especial atenção, já que podem caracterizar ou afastar o comprometimento do responsável, que nada mais é do que o eleito pela lei para ao final ter seu patrimônio comprometido com o crédito tributário que no nascimento da obrigação tributária não era de sua responsabilidade direta.

### 1.1 Conceito de tributo

Tributo, no ordenamento jurídico brasileiro em vigor, é assim definido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No sistema constitucional tributário brasileiro, o fato é que o art. 3º do CTN apenas obedece ao comando determinado através da alínea “a” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, que remete à lei complementar a definição de tributo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Não obstante o CTN ter sido criado sob a forma de lei ordinária (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), foi ele recepcionado pelas Constituições Federais de 1967 e de 1988 como sendo uma lei complementar. Isso porque, ainda que formalmente seja uma lei ordinária, materialmente é uma lei complementar, pois é inegável que o CTN preenche todos os requisitos exigidos pela atual Constituição Federal (art. 146, III, “a”), porque aborda a definição de tributo, prescrição, decadência, sujeito ativo, sujeito passivo, e outros tantos aspectos e conceitos gerais e necessários à arrecadação tributária. A forma (lei ordinária), também se deve ao fato de que à época de sua criação (1966) vigia a Constituição Federal de 1946, modificada pela Emenda Constitucional n. 18/65, que não exigia lei complementar para tanto. Por sinal, a recepção do CTN como lei materialmente complementar já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (e.g.: RE 407.190/SC, RE 540.704/RS, RE 552.806/RS, RE 559.943/RS, etc.).

Sobre a definição proposta pelo art. 3º do CTN, Luciano Amaro tece alguns comentários e esclarecimentos pertinentes, de forma esquematizada, que auxiliam na perfeita compreensão do seu alcance:

Esse conceito quis explicar: a) o caráter *pecuniário* da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a *compulsoriedade* dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza *não sancionatória* de ilicitude, o que afasta a noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a *origem legal do tributo* (como prestação “instituída em lei”),

repetindo o Código a idéia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza *vinculada* (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.<sup>1</sup>

Não obstante entender que o CTN tenha adotado uma linha didática para definir o instituto tributo, a iniciativa do legislador não escapa à crítica do supracitado autor, que afirma que “definir e classificar os institutos do direito é tarefa da doutrina”.<sup>2</sup> Para o autor, a definição de tributo, levando-se em conta a natureza pecuniária da prestação e a sua natureza não sancionatória é a seguinte:

Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.<sup>3</sup>

A proposta de Luciano Amaro afirma a natureza pecuniária da prestação, o caráter não sancionatório do tributo, a necessidade de instituição por lei, a compulsoriedade, a cobrança ou exigência através de atividade administrativa vinculada, a indisponibilidade, o interesse público, e o credor da obrigação. Para o autor, todos esses conceitos, jungidos no conceito de tributo, acabam por viabilizar a atividade arrecadatória estatal.<sup>4</sup>

De acordo com Geraldo Ataliba, a clássica definição de tributo e largamente utilizada pela doutrina nacional é a seguinte:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).<sup>5</sup>

Adotando a definição de tributo proposta por Geraldo Ataliba e já acima reproduzida, Sacha Calmon Navarro Coêlho observa que o

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 18.

<sup>2</sup> AMARO, L. *Op. Cit.*, p. 19.

<sup>3</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 25.

<sup>4</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 25.

<sup>5</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 34.

conceito de tributo no sistema brasileiro é fruto de intensa observação do fenômeno jurídico e, se comparado ao conceito de países do sistema *Common Law*, ou com os conceitos da Itália, França e Alemanha (*Civil Law*), no plano dogmático, “a vantagem da tributarística brasileira desponta com notável evidência”.<sup>6</sup> Porém, o autor lamenta que as faculdades de Direito brasileiras, pela infeliz desatualização de seus currículos e pela rapidez dos cursos, “não formem juristas verdadeiramente em Direito Tributário, anulando a vantagem do Brasil no campo da dogmática e da codificação”.<sup>7</sup>

Ruy Barbosa Nogueira, encampando a definição proposta pelo legislador através do art. 3º do CTN, ressalva as várias características extraídas do diploma, como a compulsoriedade, a inegociabilidade da prestação, pecuniária ou que possa ser expressa em termos de moeda, a inexistência de sanção ou de caráter punitivo, a necessidade de criação por lei material, a cobrança mediante a atividade administrativa plenamente vinculada, a constituição através do lançamento e a sua exigibilidade nos termos de lei específica.<sup>8</sup>

Paulo de Barros Carvalho, também adepto da definição proposta pelo legislador (art. 3º do CTN), observa que o vocábulo tributo “experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência”. Para o autor, quando se menciona o termo jurídico “tributo”, se está a perceber que: a) é uma quantia em dinheiro; b) é uma prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) é direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) é um sinônimo de relação jurídica tributária; e) é norma jurídica tributária; f) é norma, fato e relação jurídica.<sup>9</sup>

Como se vê, a definição de tributo não destoa significativamente entre os doutrinadores e, enquanto uns preferem afirmar que a definição deste conceito jurídico não compete ao legislador, ainda que reconheçam a prática e feliz proposição, outros preferem aderir ao raciocínio legal redigido no CTN (art. 3).

Todavia, entre os conceitos adotados pela doutrina e mesmo pelo legislador, a verdade é que muitas características se assemelham quando

---

<sup>6</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 373.

<sup>7</sup> COELHO, S. C. N. *Op. Cit.*, p. 373.

<sup>8</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 157.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 19.

o assunto é a definição jurídica de tributo, sendo elas: a) prestação pecuniária compulsória; b) exigibilidade em moeda corrente ou cujo valor nela se possa exprimir; c) não constituição de sanção por ato ilícito; d) instituída unicamente pela lei; e) irrecusável por parte do sujeito passivo; f) sujeição ativa unicamente estatal ou por esta delegada; g) obrigação exigida mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

## 1.2 Sujeito ativo da obrigação tributária

Tal como ocorre com a definição de tributo, o CTN (art. 119) procura também conceituar a figura jurídica do sujeito ativo que, na visão do legislador, assim é concebido:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

No nosso sistema constitucional tributário, vale lembrar que a própria Constituição Federal, além de remeter à lei complementar a resolução de controvérsias travadas sobre a “competência arrecadatória”, tratou de indicar os “sujeitos competentes” para a instituição de tributos de diversas naturezas jurídicas distintas, distribuindo esta titularidade (competência) à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, através dos arts. 145 até 156, que não vem ao caso reproduzi-los, pois não é o foco do tema proposto. Além do mais, tal como esclarece Luciano Amaro, sujeito ativo e competência tributária, são institutos de natureza jurídica distinta.<sup>10</sup>

Voltando ao debate sobre sujeito ativo da obrigação tributária, Luciano Amaro assim propõe sua definição: “No pólo ativo da relação jurídica obrigacional, principal ou acessória, figura o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação, que é o seu sujeito ativo”.<sup>11</sup> O autor não classifica o sujeito ativo como sendo pessoa jurídica de direito público. Pelo contrário, para ele apenas se fala em titular para exigir a obrigação tributária, pois “quem exige a obrigação é o credor, que nem sempre é o ente político que institui o tributo”.<sup>12</sup>

Para Geraldo Ataliba, ao qual também não há exclusividade na sujeição ativa à pessoa jurídica de direito público, sujeito ativo assim é definido:

---

<sup>10</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 293.

<sup>11</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 291.

<sup>12</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 294.

Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Essa designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal.<sup>13</sup>

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, a definição de sujeito ativo da obrigação tributária é gritantemente insuficiente. Afirma ele que o art. 119 do CTN ignora a diferença entre a competência legislativa tributária e a capacidade para exigir o tributo na qualidade de sujeito ativo da obrigação, como também limita à pessoa jurídica de direito público a titularidade ativa. Ocorre que para o autor, não há necessariamente identidade entre a competência legislativa para criar tributos e a capacidade para figurar no pólo ativo da obrigação tributária. Por isso, exemplificando, é possível que a competência tributária seja da União (pessoa jurídica de direito público) e a sujeição ativa seja do SESI, SESC, SENAI, etc. (pessoas jurídicas de direito privado). Daí o equívoco do legislador.<sup>14</sup>

Paulo de Barros Carvalho, sobre o sujeito ativo da relação jurídico-tributária obrigacional, a despeito de concordar com outros doutrinadores acerca da não limitação da sujeição ativa às pessoas jurídicas (públicas e privadas), ainda acrescenta a possibilidade de figurar a pessoa física como sujeito ativo da obrigação tributária. Por sua grande contribuição ao debate, reproduz-se a passagem da obra:

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbice que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado,

---

<sup>13</sup> ATALIBA, G. *Op. Cit.*, p. 83.

<sup>14</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 595.



sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo.<sup>15</sup>

Diferentemente de Luciano Amaro, de Geraldo Ataliba, de Sacha Calmon Navarro Coêlho, e outros tantos renomados doutrinadores, é a doutrina de Ruy Barbosa Nogueira. Segundo este autor, “somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem ser sujeito ativo da obrigação tributária”.<sup>16</sup> O autor, tudo indica, parte da interpretação literal do que escrito no art. 119 do CTN, pois ainda que mencione as autarquias, as entidades paraestatais e os sindicatos, a eles nega a titularidade (sujeito ativo) porque apenas os considera como “beneficiários” da arrecadação.<sup>17</sup>

Com os autores estudados, é possível concluir que sujeito ativo da relação tributária pode ser uma pessoa jurídica de direito público ou uma pessoa jurídica de direito privado, já que o destinatário do produto da arrecadação pode ser de direito público ou privado, como ocorre com as entidades paraestatais SEBRAE, SESI, SENAC, SENAI, etc., pois elas são efetivamente credores dos tributos que lhes são devidos (contribuições). Nada impede, ainda, que o sujeito ativo seja uma pessoa física. Também não há relação absoluta entre sujeito ativo com a competência legislativa, podendo o destinatário do tributo não ser o órgão instituidor, como ocorre igualmente com as contribuições destinadas às essas mesmas entidades paraestatais, pois apesar de ser a União o instituidor, o produto dessa arrecadação é a elas destinado.

---

<sup>15</sup> CARVALHO, P. B. *Op. Cit.*, p. 293.

<sup>16</sup> NOGUEIRA, R. B.. *Op. Cit.*, p. 144.

<sup>17</sup> NOGUEIRA, R. B. *Idem*, p. 144.

### 1.3 Sujeito passivo da obrigação tributária

Mais uma vez o debate é iniciado invocando dispositivo inserido no CTN, já que o texto trata de externar a definição de sujeito passivo da obrigação tributária alcançada pelo legislador (arts. 121, 122 e 123):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Como se pode constatar, o sujeito pode ser passivo da obrigação tributária principal ou da acessória. Também pode ser contribuinte ou responsável, ou contribuinte de direito e de fato. Mas os conceitos de contribuinte (de direito e de fato) e responsável não serão por ora analisados, já que o serão mais adiante, no próximo título e capítulo. Por ora, basta a análise das definições de sujeito passivo da obrigação principal e da obrigação acessória.

Para Luciano Amaro, o sujeito passivo pode ser assim definido:

*Sujeito passivo* é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao *credor* ou *sujeito ativo*, o objeto da obrigação. Como as obrigações, em função do objeto, foram classificadas pelo Código Tributário Nacional em *principais* ou *acessórias*, esse diploma, embora não tenha dado um conceito genérico de sujeito passivo, definiu o sujeito

passivo da obrigação tributária *principal* e o sujeito passivo da obrigação tributária *accessória*.<sup>18</sup>

E continua o autor, agora definindo o sujeito passivo da obrigação principal e da obrigação accessória:

Assim, sujeito passivo da obrigação tributária *principal* “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121), em consonância com o disposto no art. 113, § 1º, onde a obrigação principal é definida pelo seu conteúdo pecuniário.

Sujeito passivo da obrigação *accessória*, por sua vez, “é a pessoa obrigada às prestações que constituem o seu objeto” (art. 121), ou seja, se o objeto da obrigação accessória é uma prestação positiva ou negativa não pecuniária (fazer ou não fazer alguma coisa, que não seja dar dinheiro, nos termos do art. 113, § 2º), o devedor dessa obrigação é a pessoa que estiver obrigada a efetuar a respectiva prestação.<sup>19</sup>

De acordo com Luciano Amaro e com o próprio CTN, sujeito passivo da obrigação principal é gênero abrangente de duas espécies, quais sejam, o contribuinte e o responsável, figuras postas pela lei para responder pelo pagamento do tributo. Enquanto que o *contribuinte* surge “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (CTN, art. 121, parágrafo único, I), o *responsável* aparece “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (CTN, art. 121, parágrafo único, I). O fato é que o sujeito passivo da obrigação principal (gênero) é visto como alguém sempre relacionado ao fato gerador da obrigação e, se essa relação for de natureza *pessoal e direta*, o raciocínio remete ao *contribuinte*. Por outro lado, se essa mesma relação *não tiver vínculo pessoal e direto*, não obstante ser compelido ao pagamento do tributo, o raciocínio remete ao *responsável*. Há, portanto, perfeita *divisão* entre eles, seja pela própria lei (CTN), seja pelos termos propriamente jurídicos.<sup>20</sup>

Segundo Paulo de Barros Carvalho, é no “critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos

---

<sup>18</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 297.

<sup>19</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 297.

<sup>20</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 298.

informadores para a determinação do sujeito passivo”. E a sua definição de sujeito passivo da obrigação tributária é a seguinte:

Sujeito passivo da obrigação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica -, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.<sup>21</sup>

Todavia, diferentemente de Luciano Amaro, para Paulo de Barros Carvalho, há um enfraquecimento da sugestão prescrita na lei (CTN), se for considerado que o sujeito obrigado ao pagamento do tributo deve sempre vir expresso no texto normativo. Barros Carvalho não admite que haja autonomia do aspecto pessoal quando se fala em hipótese de incidência, posição que fica clara quando afirma:

Daí a procedência de uma observação crítica e fulminante: não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças.<sup>22</sup>

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o sujeito passivo, tal como o sujeito ativo, nasce a partir da ocorrência do fato gerador descrito hipoteticamente pela lei. É daí que surge a relação jurídico-tributária entre o titular ou o capacitado para o recebimento do crédito tributário, e o sujeito passivo obrigado ao pagamento da prestação pecuniária. Sacha Calmon assim define sujeito passivo:

O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando,

---

<sup>21</sup> CARVALHO, P. B. *Idem*, p. 296.

<sup>22</sup> CARVALHO, P. B. *Idem*, p. 297.

não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo. Pelo sistema do CTN, o responsável tributário assume esta condição por dois modos: a) substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por multivários motivos previstos em lei; e b) recebendo *por transferência* o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.<sup>23</sup>

Na visão de Sacha Calmon Navarro Coêlho, o responsável tributário assim o é por transferência do devedor ou por substituição da pessoa que deveria figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, que é quem realizou o fato gerador tributável. Sacha Calmon critica Paulo de Barros Carvalho, “que não admite na *hipótese de incidência* da norma tributária a autonomia do *aspecto pessoal*”.<sup>24</sup> Acontece que para Sacha Calmon o fenômeno da substituição tributária demonstra que a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, por expressa determinação legal, é diferente da pessoa que, na hipótese de incidência da mesma norma legal, pratica o fato gerador definido como jurígeno. Daí que entende ele absolutamente necessário destacar na hipótese de incidência legalmente prevista não apenas a materialidade do fato e as coordenadas de tempo e lugar, mas da mesma forma a pessoa envolvida com o mesmo fato jurígeno, mormente quando for o caso de impostos cujos fatos geradores estão relacionados ao estado das pessoas (ser, estar ou fazer).<sup>25</sup>

Sobre a obrigação tributária *acessória*, Sacha Calmon alerta para a imprópria terminologia jurídica adotada, porque afirma que a chamada obrigação acessória não possui conteúdo patrimonial e independe do fato gerador. O que existe, na verdade, são deveres ou obrigações de fazer ou não-fazer de acordo com a vontade da lei, em favor da fiscalização.<sup>26</sup>

Para Geraldo Ataliba, a definição de sujeito passivo da obrigação tributária é a seguinte:

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado

---

<sup>23</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 596.

<sup>24</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 597.

<sup>25</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 597.

<sup>26</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 598.

contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com arrecadação do tributo.<sup>27</sup>

Comentando sobre a sujeição passiva tributária, Alfredo Augusto Becker explica que as relações jurídicas não existem entre pessoas e coisas, mas unicamente entre uma pessoa e outra pessoa. Deste modo, o legislador tem a liberdade de, ao estruturar a regra jurídica tributária, escolher qualquer pessoa (física ou jurídica, pública ou privada) para figurar como o sujeito passivo da obrigação tributária. Esse sujeito passivo pode ser pessoa ligada diretamente à hipótese de incidência, por relação social, geográfica, física ou jurídica (v.g. procurador, vendedor, etc.), podendo, até, ser pessoa sem nenhuma relação com a hipótese de incidência do tributo, referindo-se ao terceiro responsável.<sup>28</sup>

Concluindo, a obrigação tributária divide-se em principal ou acessória. Enquanto que em relação à primeira obrigação o sujeito passivo deve entregar certa quantia em pecúnia ao sujeito ativo para cumpri-la (pagar o tributo em dinheiro), na segunda o dever é meramente o de realizar ou não uma prestação não pecuniária (entregar uma declaração, prestar uma informação, etc.). O sujeito passivo nasce tal como o sujeito ativo, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador definido pela legislação tributária. Com ela (norma tributária), surge a relação jurídica entre o devedor (sujeito passivo) e o credor do respectivo numerário (sujeito ativo). E a obrigação tributária principal pode ser exigida diretamente do contribuinte, se possível for, ou do responsável. Esse é o estudo desdobrado nos próximos dois subtítulos.

### 1.3.1 Contribuinte

A definição de contribuinte, assim como de sujeito ativo e de sujeito passivo, não escapou à pretensão do legislador, que assim propõe através do Código Tributário Nacional (inciso I, do parágrafo único, do art. 121): “*O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.*”

---

<sup>27</sup> ATALIBA, G. *Idem*, p. 86.

<sup>28</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 279.

Para Luciano Amaro, numa noção não essencialmente técnica, o *contribuinte* pode ser representado como a pessoa que pratica o fato gerador da obrigação tributária definido pela legislação. A imprecisão desta noção decorre do fato de que nem sempre o fato gerador corresponde a um ato praticado pelo contribuinte, mas sim a uma situação na qual ele se encontra ou se relaciona. De regra, o contribuinte é quem pratica o ato ou obtém a renda tributável, mas pode ocorrer que o contribuinte não seja o praticante do fato gerador, como ocorre com o imposto devido pela transmissão de imóveis, que pode ter como contribuinte qualquer das partes (vendedor ou comprador). O contribuinte do IPI, por exemplo, nas importações de mercadorias é o adquirente, e nas vendas internas é o industrial.<sup>29</sup>

Afirma ainda Luciano Amaro que a figura do contribuinte também está vinculada à capacidade contributiva, como ocorre, por exemplo, na venda de um imóvel, já que o vendedor assim agindo auferirá renda decorrente desta operação (fato gerador).<sup>30</sup> Contribuinte também é uma construção jurídico-formal, haja vista que nem sempre é ele que suporta o ônus tributário, figurando como mero repassador, como ocorre com o ICMS e o IPI devido pelos industriais. É o *contribuinte de direito*. Ele difere do *contribuinte de fato*, que é quem realmente suporta o peso do pagamento do tributo, porque este custo está naturalmente inserido no preço final das mercadorias.<sup>31</sup> De qualquer sorte, afirma o autor que ao definir o contribuinte, o CTN assim o fez pensando na relação direta deste com o fato gerador, sendo ele a pessoa que possui evidente participação fática e efetiva nos acontecimentos jurídicos tributáveis.<sup>32</sup>

Assim como Luciano Amaro, o financista Ricardo Lobo Torres também subdivide o contribuinte em *de direito* e *de fato*:

Contribuinte de direito é o *solvens*, a pessoa que, realizando a situação que constitui o fato gerador, fica obrigada ao pagamento do tributo. O contribuinte de direito tem simultaneamente o débito (*Schuld*) e a responsabilidade (*Haftung*). Contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo mas que não realiza o fato gerador nem participa da relação tributária. O contribuinte de fato é figura típica dos impostos

---

<sup>29</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 299.

<sup>30</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 300.

<sup>31</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 301.

<sup>32</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 302.

indiretos, nos quais repercute sobre terceiros o ônus financeiro da incidência. Assim, por exemplo, no ICMS, que é imposto indireto, o contribuinte de direito é o comerciante que promove a saída da mercadoria e que recolhe a prestação tributária ao Estado, enquanto o contribuinte de fato é o comprador ou consumidor, que suporta no próprio bolso a carga econômica da imposição.<sup>33</sup>

Hugo de Brito Machado propõe uma didática definição de contribuinte:

Contribuinte é o sujeito passivo por excelência das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. No dizer do Código Tributário Nacional, é a pessoa ligada pessoal e diretamente à situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, ou acessória.

É *contribuinte* a pessoa, natural ou jurídica, que tem relação pessoal direta com o fato gerador do tributo. O contribuinte é o devedor do tributo. E pode ser também *responsável* por seu pagamento, como de modo geral acontece. Basta que a lei não atribua tal responsabilidade a outrem. Ou, se o fizer, reserve também ao contribuinte responsabilidade, solidária ou subsidiária.

O contribuinte é na verdade o sujeito passivo por excelência, da obrigação tributária principal, vale dizer, da obrigação de pagar tributo.<sup>34</sup>

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, o *contribuinte* é quem tem relação pessoal e direta com a situação ou substância prescrita pelo fato gerador.<sup>35</sup> O contribuinte se divide em *de direito*, quando a lei o designa de sujeito passivo da obrigação principal e o subdivide em contribuinte e responsável, pois esses são juridicamente os devedores e respondem pelas obrigações perante o erário; e *de fato*, quando, especialmente nos impostos indiretos (IPI, ICMS, etc.), haja vista o fenômeno da

---

<sup>33</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 231.

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 422, V. II.

<sup>35</sup> NOGUEIRA, R. B. *Idem*, p. 145.



repercussão, ao adquirir as mercadorias, acabam efetivamente suportando o *quantum* dos impostos, que vão nelas embutidos.<sup>36</sup>

Portanto, a noção jurídica de contribuinte remete à conclusão de que ele possui participação direta com o fato gerador, senão ao menos que tenha com ele (o fato gerador) uma estreita relação. O contribuinte pode ou não ser o responsável tributário. Não obstante a regra de que o contribuinte reúna a obrigação de recolher com o dever de suportar o custo fiscal, é possível que seja ele apenas de direito ou apenas de fato, dependendo essa distinção, como ocorre nos casos dos impostos indiretos (ICMS, IPI, etc.), se é ele quem apenas recolhe o imposto, ou se é ele quem apenas efetivamente suporta o ônus fiscal.

### 1.3.2 Responsável

Os responsáveis pelo pagamento do crédito tributário estão todos enumerados pelos arts. 128 até 137 do CTN. São essas as hipóteses normativas que autorizam a pretensa responsabilização de sucessores, terceiros e infratores. Há também a previsão de solidariedade (ar. 124) e de subsidiariedade (art. 134), que serão analisados nos próximos títulos.

O art. 128 dispõe sobre as regras e os princípios gerais da responsabilização pelo crédito tributário:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Como anuncia o dispositivo, o responsável é acionado apenas quando o contribuinte não cumpre com o recolhimento da parcela tributária que a lei lhe impõe. É como um “reserva” entre a relação jurídico-tributária existente entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, sendo este último, naturalmente, o próprio contribuinte.

Segundo Luciano Amaro, uma vez que a doutrina acertadamente procura definir o contribuinte como integrante da *sujeição passiva direta*, “o responsável seria o sujeito passivo *indireto*”.<sup>37</sup> Não se deve confundir sujeito passivo indireto com sujeito passivo de tributo

---

<sup>36</sup> NOGUEIRA, R. B. *Idem*, p. 149.

<sup>37</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 302.

indireto, pois o citado tributo indireto é apenas indicativo de que, mesmo onerando o *contribuinte de direito*, acaba atingindo em cheio o *contribuinte de fato*, que é quem efetivamente paga esses tributos (IPI, ICMS, etc.). O autor defende que a presença do responsável como sujeito ao pagamento do tributo traduz uma alteração subjetiva no polo passivo da obrigação, pois tal posição seria naturalmente ocupada pelo contribuinte, que é quem deveria contracenar com o fisco, se o legislador não tivesse optado por substituí-lo por outro desde o momento do nascimento do fato gerador ou a partir de evento futuro, como ocorre, por exemplo, no caso de sucessão.<sup>38</sup>

Para Geraldo Ataliba, a responsabilidade foi criada pela legislação por razões metajurídicas, já que muitas vezes prescreve que seja sujeito passivo pessoa que não possui relação passiva direta com o crédito tributário, ou desloca essa qualidade (sujeição passiva) para outra pessoa, que passa a figurar na posição daquela. O autor define essa relação como *sujeição passiva indireta*.<sup>39</sup> Para Ataliba, a responsabilidade tributária sempre ocorrerá quando prescrita pela lei e, ocorrido o fato imponível, não for possível ao sujeito passivo *natural* (contribuinte) realizar o pagamento do tributo ao sujeito ativo.<sup>40</sup>

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, pela sistemática do CTN, o responsável assume o dever de realizar o pagamento do tributo por dois modos: a) ou por *substituição* àquele que deveria naturalmente realizar o pagamento do tributo (contribuinte), desde que previsto em lei; e b) ou por *transferência* ao dever de realizar o pagamento do tributo anteriormente atribuído ao contribuinte, e que não conseguir realizar o pagamento. E conclui o autor sobre o *responsável*, afirmando que ele “o é por *transferência do dever* ou por *substituição da pessoa* que deveria ser o sujeito passivo, precisamente porque realizou o fato gerador”.<sup>41</sup>

José Eduardo Soares de Melo igualmente lembra que o recolhimento do tributo pode ser exigido de pessoa diversa daquela que realizou o fato típico. Essa pessoa é o *responsável*. Para ele, a norma legal é que deve estabelecer os critérios claros e norteadores dessa responsabilização, para que não se crie o caos tributário, que eventualmente possa advir de interpretações perigosamente diferenciadas e equivocadas. É que embora compreensível que eventos

---

<sup>38</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 303.

<sup>39</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 89.

<sup>40</sup> ATALIBA, G. *Idem*, p. 91.

<sup>41</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 596.

posteriores ao fato gerador possam tornar impossível o pagamento do tributo pelo contribuinte, nem sempre é possível imputar-se a alguém com clareza a responsabilidade por este mesmo crédito tributário.<sup>42</sup>

Portanto, o responsável tributário, como preceitua o CTN (art. 128), é pessoa estranha à hipótese tributária, não participando ativamente da realização do fato eleito pela legislação fiscal como tributável. Enquanto ao *contribuinte* se atribui a responsabilidade patrimonial primária, ao *responsável* se atribui a responsabilidade patrimonial secundária. O responsável é tido, em uma comparação com o direito civil e isso apenas para facilitar a compreensão, como um *avalista* do crédito tributário devido, pois se o devedor não pagar o valor (contribuinte), poderá ele ser acionado para que realize o pagamento.

### 1.3.2.1 Responsabilidade por sucessão

As hipóteses de transferência da responsabilidade por sucessão estão todas indicadas nos arts. 129 até 133 do CTN.

Como alerta Sacha Calmon Navarro Coêlho, o CTN (arts. 129-133) cuida de informar quem são os sucessores da responsabilidade de recolher o tributo devido dos sucedidos. Fica claro que os débitos conhecidos na data da sucessão (já lançados), como os que estiverem em fase de ser lançados e, também, os débitos desconhecidos, mas que possam ser descobertos e lançados, podem ser atribuídos aos sucessores, desde que os fatos geradores tenham ocorrido à conta dos sucedidos, *mas somente até a data da sucessão*.<sup>43</sup>

Especificamente no caso de sucessão pelos agentes empresariais, quando da aquisição de estabelecimento e de fundo de comércio (art. 133 do CTN), Sacha Calmon observa que essa responsabilidade pode ser *exclusiva* ou *integral*, se o sucedido encerrar as suas atividades ou, *subsidiária* ou *supletiva*, se o sucedido continuar as suas atividades comerciais.<sup>44</sup>

Luciano Amaro, sobre a responsabilidade por sucessão, diz o seguinte:

A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo

---

<sup>42</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 242.

<sup>43</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 624.

<sup>44</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 624.

devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que o faria o sucedido.<sup>45</sup>

Para Leandro Paulsen, que prefere falar em “causas da responsabilidade”, a responsabilidade tributária por sucessão pode ser assim definida:

(...) da sucessão, seja na aquisição de imóvel, na aquisição ou remissão de bens em geral, no falecimento, na fusão, transformação, incorporação ou cisão de empresas, ou na aquisição de estabelecimento comercial ou de fundo de comércio (arts. 130, 131, 132 e 133); neste caso, cuida-se de responsabilidade pelo pagamento que deveria ter sido feito no passado pelo contribuinte e não foi, restando a dívida em aberto por ocasião da sucessão, ainda que a formalização do crédito (normalmente pela lavratura de auto de infração) venha a ocorrer posteriormente (art. 129).<sup>46</sup>

Como bem lembra José Eduardo Soares de Melo, a sucessão, de regra, alcança a responsabilização por toda a dívida fiscal impaga pelo sucedido. Porém, a responsabilização pode se limitar ao preço pago ou ao patrimônio recebido, como ocorre na aquisição de imóveis através de hasta pública, no recebimento de herança, no processo de inventário pelo espólio.<sup>47</sup>

A responsabilidade por sucessão decorre de evento que acabe por transferir para outro a obrigação de pagamento do crédito tributário. As obrigações transferidas são em relação aos fatos geradores realizados até determinada data. Assim, considerando os fatos geradores ocorridos até

---

<sup>45</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 320.

<sup>46</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 148.

<sup>47</sup> MELO, J. E. S.. *Op. Cit.*, p. 254.

a data do evento, a sucessão inclui o crédito tributário definitivamente constituído, em constituição, ou que no futuro venha ser objeto de lançamento tributário. É que os fatos geradores ocorridos a partir da data do evento que registre a sucessão, passam a ser fatos praticados pelo próprio sucessor, ou seja, o novo contribuinte (que é o próprio responsável), daí que não mais se fala em sucessão.

### *1.3.2.2 Responsabilidade de terceiros*

Até este ponto, já se pode concluir que o responsável, para a doutrina e para o próprio CTN, será sempre um terceiro, uma vez que o responsável só é invocado na hipótese de ser impossível ao próprio agente da hipótese de incidência (contribuinte) fazê-lo. Não se aciona o responsável, para depois acionar o contribuinte.

O CTN indica os terceiros como uma das categorias de responsáveis pelo crédito tributário, como se os outros (sucessores, infratores, etc.) não fossem “terceiros” e fizessem parte direta da relação fisco-contribuinte. Essa afirmação é transcrita pelo art. 134 e, especificamente por ser o centro do debate deste estudo, o art. 135:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como bem lembra Luciano Amaro, as hipóteses indicadas no art. 134 referem-se a obrigações tributárias devidas e relacionadas a *atos* ou a *omissões* de terceiros, que por esta condição (os terceiros) assumem a responsabilidade de realizar o pagamento do tributo. Além do valor do próprio tributo, a única penalidade aplicável ao terceiro é a decorrente da mora, até porque se trata (deve se tratar) de situações em que esse terceiro interveio por atos ou omissões. Pelo art. 134 do CTN, a responsabilidade do terceiro é nitidamente *subsidiária*.<sup>48</sup>

Comentando o art. 135 do CTN, Luciano Amaro frisa que ao contrário do que ocorre com o art. 134, a responsabilidade atribuída ao terceiro através do art. 135 é de outra natureza jurídica, bem diversa:

---

<sup>48</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 326.

Em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda *pessoalmente*. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”.

Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, “pessoalmente”.

Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade.

Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela. Poderá aplicar-se, porém, o disposto no art. 134, que se contenta com a participação (por ação ou omissão) do terceiro para responsabilizá-lo subsidiariamente.

O problema está em definir os atos a que se refere o art. 135. É intuitivo que há de se tratar de atos praticados em nome de outrem (o representado, preponente, administrado, mandante, que seria o “contribuinte”) pelo terceiro (administrador, mandatário, etc.). (...).<sup>49</sup>

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a responsabilidade de terceiros está especificada no CTN, com tratamento diferenciado e especial. Segundo ele, “é típico de responsabilidade indireta por transferência, mas não implica, desde logo, o dever desses terceiros de vigiar os contribuintes e de zelar pelos seus interesses”.<sup>50</sup> O autor esclarece que a responsabilidade mencionada no art. 134 do CTN, não é regra envolvendo solidariedade plena desde o início, já que trata de verdadeira *responsabilidade subsidiária*, pela qual os pais, os tutores, os curadores, os inventariantes, os síndicos, etc., só respondem pelo pagamento do tributo no caso de impossibilidade de exigir o pagamento

---

<sup>49</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 327.

<sup>50</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 629.

do tributo.<sup>51</sup> Já a responsabilidade mencionada no art. 135 do CTN é de natureza personalíssima e está ligada à pessoa que, mesmo não sendo o contribuinte, opinou, determinou, sugeriu, como administrador, como gestor, como representante legal do contribuinte. É caso nítido de transferência da responsabilidade aos diretores e gestores de pessoas jurídicas pelos tributos devidos por elas (contribuintes) e que por culpa ou dolo deles esse mesmo tributo não tenha sido recolhido.<sup>52</sup>

Segundo José Eduardo Soares de Melo, a responsabilidade de terceiros prevista no art. 134 do CTN, só se aplica se: a) a sociedade liquidada for de pessoas, afastando-se assim os acionistas e os sócios das sociedades (anônimas e limitadas), ou de outros tipos societários; b) comprovadamente o acionista ou sócio gestor, durante seu exercício, houver agido ou omitido com dolo ou culpa, para o não pagamento do tributo; c) ficar caracterizada a impossibilidade de se exigir do contribuinte a satisfação do tributo. Com relação ao disposto no art. 135 do CTN, Soares de Melo identifica que são necessários os seguintes elementos à caracterização desta modalidade de responsabilidade: a) deve haver um *elemento pessoal*, pois refere-se ao sujeito responsável pelo tributo, detendo ele poderes de gerir o negócio, determinando o pagamento ou o não pagamento do crédito tributário; b) deve haver um *elemento fático*, pois deve referir-se às condutas infracionais que exijam dolo, que é caracterizado pelo excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.<sup>53</sup>

Soares de Melo lembra que a responsabilidade tributária do terceiro tipificada pelo art. 135 do CTN não se presta a enquadrar o sócio ou acionista administrador pelo mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento de tributo devido por sua administrada. No mais, o simples inadimplemento é até compreensível devido às dificuldades financeiras normais a todos os negócios empresariais. Deste modo, para atingir o patrimônio desse terceiro, é necessário que ele tenha agido com dolo, pretendendo fraudar a arrecadação tributária, uma vez que o inadimplemento da obrigação, para este caso, deve resultar de sua clara e determinante intervenção.<sup>54</sup>

Finalmente, ainda sobre a responsabilidade de terceiros, importante mencionar a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, que possui o seguinte enunciado:

---

<sup>51</sup> COELHO, S. C. N. *Idem*, p. 630.

<sup>52</sup> COELHO, S. C. N. *Idem*, p. 629.

<sup>53</sup> MELO, J. E. S. *Idem*, p. 262.

<sup>54</sup> MELO, J. E. S. *Idem*, p. 263.

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Para o Superior Tribunal de Justiça, uma das causas que legitimam a responsabilização do “sócio-gerente da empresa”, é o encerramento sem baixa ou sem comunicação à Junta Comercial. É evidente que a sociedade limitada, justamente por ser uma empresa, se enquadra no modelo de responsabilização por encerramento irregular proposto pelo STJ. Com isso, é forçoso reconhecer que a responsabilidade de terceiros é também caracterizada pelo encerramento irregular da sociedade limitada.

### 1.3.2.3 Responsabilidade por infração

De acordo com Luciano Amaro, a responsabilidade por infração prevista no CTN (arts. 136 e 137)<sup>55</sup>, implica em afirmar que o Código elege como sujeito passivo da obrigação principal não somente o devedor do tributo em si (contribuinte), mas também aqueles que não devem nada além de uma *penalidade pecuniária*. Esses últimos, pois, são os infratores, que se utilizam da sociedade por eles gerida para lesar os cofres públicos.<sup>56</sup>

Segundo o supramencionado autor, a questão do vínculo entre o *infrator* (que chama de agente) e a *infração* (que chama de ação ou omissão) não se põe em termos de “relação pessoal e direta” ou de “relação oblíqua” com o “fato gerador”. O problema é outro, e é de autoria, *tout court*, pois é infrator ou agente aquele que tenha o dever

---

<sup>55</sup> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

<sup>56</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 305.



legal de adotar certa conduta comissiva ou omissiva e, nesta qualidade, descumpre seu dever, sujeitando-se, por isso, à *sanção* que a lei comine. Para isso, ao tratar de sujeição aos efeitos legais da infração, o CTN abandona as noções de “contribuinte” e de “responsável” e fala em “responsabilidade por infrações”, ou então, visivelmente, se refere a alguém que tanto pode ser contribuinte de tributo quanto pode ocupar a condição de responsável do tributo ou, ainda, não ser nenhuma coisa nem outra, e ser meramente sujeito passivo de obrigação acessória, cujo descumprimento poderá colocá-lo na posição de *infrator*.<sup>57</sup>

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a responsabilidade por infração prevista no art. 136 do CTN consiste na punição ao administrador, uma pena a ser paga em dinheiro, enfim, uma infração que se aproxima muito mais da “responsabilidade civil” do que da “responsabilidade penal” e, para tanto, deve-se levar em conta o seguinte:

(...) a) A responsabilidade aqui tratada é por infrações. Responsabilizam-se pelo pagamento de multas (sanções fiscais). A responsabilidade pelo pagamento do tributo já ficou para trás. b) O art. 136 enuncia, em caráter parcial e precário, a “objetividade” do ilícito estritamente fiscal. O art. 137, à frente, dirá quando a responsabilidade é pessoal ao agente, livrando as pessoas jurídicas. O art. 138, em seguida, trata da elisão da responsabilidade pela prática de ilícitos fiscais substanciais e formais (por descumprimento de obrigação de dar, fazer ou não-fazer).

(...), o ilícito fiscal não guarda similitude com as instituições e regras fundantes do Direito Penal (evidentemente, a ressalva não prevalece nos crimes de fundo tributário, que são delitos penais). O ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se ramifica, contudo, em doloso e culposo. Tampouco se valorizam, *dentro do tipo*, o erro de direito e o erro de fato. No Brasil, conforme explicaremos mais à frente, simplesmente o Direito Tributário põe algumas regras práticas de interpretação que protegem o contribuinte contra excessos ou injustiças da Administração.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 306.

<sup>58</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 639.

Segundo Leandro Paulsen, existem três regras gerais em matéria de Direito Tributário para se apurar a responsabilidade por infrações:

-Caráter objetivo da sanção. A *primeira regra* estabelece o caráter objetivo da sanção, com o efeito de afastar qualquer exigência de culpa ou dolo para a caracterização da infração, com o que se torna desnecessário perquirir da intenção do agente (art. 136, primeira parte), o que não dispensa, contudo, que tenha praticado o ato ou concorrido para o mesmo.

-Irrelevância da efetividade, natureza e extensão dos efeitos dos atos. A *segunda regra* é no sentido de que a responsabilidade por infração independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, ou seja, praticado o ato que a legislação indica como implicando infração a que culmina multa, não se perquire outros aspectos atinentes à simulação (art.136, segunda parte). Esta regra não impede, contudo, que se analise o caso concreto tendo em conta os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação do excesso.

-Caráter pessoal quando envolva dolo específico. A *terceira regra* estabelece o caráter pessoal da responsabilidade pelas infrações que configuram também crimes ou contravenções, definidas por dolo específico ou que envolvam dolo específico dos representantes contra os representados (art. 137, incisos I, II, e III).<sup>59</sup>

Como se pode concluir, a responsabilidade por infração prevista no CTN (arts. 136 e 137) revela nítido sentido de *punição pecuniária* àqueles que, no exercício de mando e direção da pessoa jurídica, se propõe a fraudar e com isso prejudicar a arrecadação tributária. E a punição pecuniária deve ser suportada exclusivamente por esse mesmo infrator. Neste caso, ainda que o tributo deva ser recolhido pela pessoa jurídica, pois a *priori* ela é quem teve a seu favor o acréscimo patrimonial indevido, resultante do não repasse de valores que não lhe pertencem, por determinação do gestor infrator, é permitido atribuir ao infrator a responsabilidade pelo pagamento do próprio tributo, caso a pessoa jurídica não consiga fazê-lo.

---

<sup>59</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário – constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 986.

### 1.3.2.4 *Substituto tributário*

Como afirma Luciano Amaro, o substituto tributário é figura bem definida e comum na prática legislativa, porque em certas situações o legislador pode optar por ignorar completamente a pessoa daquele que seria naturalmente o contribuinte, como ocorre com a pessoa que auferiu a renda sujeita ao imposto de renda, colocando, neste caso, outra pessoa, que não obstante não tenha auferido a renda, seja ou a fonte pagadora ou intermediária desta renda.<sup>60</sup>

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o substituto tributário é o encarregado de reter o tributo devido por outra pessoa, qual seja, o contribuinte direto. As pessoas por ele denominadas *retentores* são eleitas pelo Estado para a prática de um ato material de fazer, *in casu*, fazer a retenção de tributo devido por terceiros e realizar o recolhimento deste mesmo montante ao erário. Na verdade, diferentemente dos demais autores, Sacha Calmon não aceita a *reunião* dos conceitos jurídicos de *substitutos legais tributários* e *retentores de tributos alheios*.<sup>61</sup>

Para o supracitado autor, aquele que retém o tributo devido por terceiro não participa da relação jurídico-tributária, já que simplesmente age como agente de arrecadação, como ocorre com o imposto de renda na fonte (IRRF), as contribuições sociais retidas na fonte (CSRF), a contribuição previdenciária retida na fonte, etc.. Já o substituto tributário, criado pela Emenda Constitucional n. 3/93, que acrescentou o § 7º do art. 150 da CF, é responsável por antecipar tributo devido em etapas posteriores, correspondentes às operações naturalmente subsequentes a serem alcançadas com a mesma mercadoria. A figura do substituto é comum na venda de automóveis para as revendedoras, na venda de combustíveis de uma distribuidora para revendedores (postos de combustíveis), etc.. Tomando-se como exemplo o ICMS, a verdade é que o substituto tributário apenas antecipa o tributo que seria devido posteriormente pelo substituído. O autor critica veementemente a *substituição tributária para frente*, muito utilizada pelos Estados para arrecadar ICMS, já que quase nunca o imposto é recolhido corretamente, porque se baseia em presunções e margens inatingíveis pela operação posteriormente concretizada.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 308.

<sup>61</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 619.

<sup>62</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, ps. 620-623.

José Eduardo Soares de Melo, seguindo a linha de Sacha Calmon, é defensor da *substituição tributária regressiva*, pela qual o legislador atribui a responsabilidade de recolher o tributo devido sobre a operação ao próprio adquirente da mercadoria, mas rechaça a substituição tributária para frente, que prefere chamar de *substituição tributária progressiva*, porque através dela o legislador acaba permitindo a tributação de valores efetivamente inatingíveis ou no mínimo incertos, já que o fato gerador (não fosse a substituição), pode sequer ocorrer, ou ocorrer em valor inferior ao inicialmente previsto, por inúmeros motivos.<sup>63</sup>

É notório que o substituto tributário é criação do legislador para, por pura comodidade dos agentes arrecadadores, permitir ao sujeito ativo o recebimento antecipado do tributo que seria naturalmente devido no futuro. Aí é que entra o substituto tributário, que fica encarregado pela própria norma legal de realizar o pagamento do tributo que seria devido anteriormente ou mais adiante, pelo substituído, quando, não fosse a postergação ou a antecipação, iria ocorrer a normal tributação.

### 1.3.2.5 Solidariedade

O CTN (arts. 124 e 125)<sup>64</sup>, no capítulo que trata do sujeito passivo, indica quem se sujeita à solidariedade no pagamento do crédito tributário, mencionando também quais são os efeitos dessa solidariedade.

Analisando o disposto no CTN, Luciano Amaro reconhece a dificuldade de catalogar a figura da solidariedade, mas acaba definindo com clareza o responsável por solidariedade:

O evento que provoca a solidariedade *não integra a definição legal do fato gerador* (hipótese de incidência ou fato gerador *abstrato*). Mas esse

<sup>63</sup> MELO, J. E. S. *Op. Cit.*, p. 171-172.

<sup>64</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

evento pode matizar o fato gerador *concreto*, cujo elemento subjetivo, no pólo passivo, nasce plúrimo. Vale dizer, ocorrido o fato gerador, tem-se desde logo mais de uma pessoa ocupando a posição de sujeito passivo, como se dá nas hipóteses de *comunhão de interesses* de duas ou mais pessoas na situação em que traduza o fato gerador; realizado este, todas essas pessoas figuram como sujeitos passivos solidários.

Noutras situações, o evento que provoca a solidariedade é estranho ao fato gerador; este é realizado por uma pessoa, mas, em razão de evento (valorizado pela lei para tal efeito), ou outra pessoa é eleita como responsável solidário. É exemplo a situação em que a lei responsabiliza o usuário de um serviço pelo tributo devido pelo prestador do serviço, caso aquele efetue o pagamento sem exigir nota fiscal ou sem solicitar a prova de inscrição do prestador no cadastro de contribuintes. Se o contribuinte (prestador do serviço) não emite a nota fiscal (ou não prova sua inscrição no cadastro fiscal), o terceiro (usuário do serviço), *que não é contribuinte nem sujeito passivo dessas obrigações acessórias*, acaba definido como responsável solidário pela obrigação principal do prestador do serviço. (...).<sup>65</sup>

Em matéria de *solidariedade* tributária, Luciano Amaro lembra que não se deve cogitar de *substituição*, pois não há substituído nessa relação, como também não há *transferência*, uma vez que a obrigação não pode ser transferida de uma para outra pessoa, em razão de certo evento, como ocorre na *sucessão*. O *devedor solidário* (responsável) é identificável sem que se exclua da relação a figura do *devedor principal* (contribuinte). Para o autor, opera uma *extensão da subjetividade passiva*, através da qual, passam a figurar duas ou mais pessoas como sujeitos ao pagamento do tributo. A solidariedade é mais comumente denunciada pela omissão de *dever de diligência ou vigilância*, impondo a lei ao *terceiro* a adoção de providências que visam impedir ou dificultar a omissão do contribuinte que deve recolher o tributo devido.<sup>66</sup>

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, a solidariedade tributária prevista pelo CTN (art. 124) assim se explica:

---

<sup>65</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 308.

<sup>66</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 309.

Em se tratando de solidariedade passiva – (...) – os devedores respondem, cada qual, pela dívida toda. O credor tem o direito de escolher e de exigir de dado devedor a dívida toda, salvo se houver benefício de ordem (*totum et totaliter*). Em direito tributário, têm-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários *pro indiviso* de um trato de terra. O inciso II diz respeito à solidariedade legal, instruída por lei, muita vez implicando pessoa que não realizou o fato gerador da obrigação. O objetivo é garantir o pagamento do tributo, unindo, pela solidariedade legalmente imposta, diversas pessoas. (...). Pelo sistema do CTN, o Fisco escolhe o devedor mais solvente a seu bel-prazer e conveniência. O benefício de ordem, pois, inexistente. A satisfação do crédito tributário prevalece em favor dos entes tributantes.<sup>67</sup>

Sobre os efeitos da *solidariedade* tributária, Sacha Calmon esclarece que são eles: a) o de que o pagamento realizado por um aproveita aos demais devedores solidários; b) o de que a isenção ou remissão do crédito tributário exonera todos os co-obrigados, a não ser que concedida em caráter personalíssimo; e c) a interrupção da prescrição a favor ou contra um dos co-obrigados, transfere os seus efeitos para todos, justamente pela unidade do vínculo jurídico existente entre eles.<sup>68</sup>

Para Paulo de Barros Carvalho, no direito tributário, a solidariedade é um expediente jurídico à disposição do Estado na procura da satisfação dos seus direitos fiscais, e sempre que haja mais de um devedor na mesma relação jurídica, poderá ele dispor do patrimônio de quem quiser, valendo-se dessa comodidade que lhe garante a lei. E a solidariedade pode ocorrer entre pessoas da mesma posição, como ocorre (*e.g.*) com o valor devido de IPTU de um imóvel adquirido em condomínio, ou como ocorre entre pessoas de lados contrapostos (*e.g.*) entre vendedor da mercadoria e o transportador, em matéria de ICMS.<sup>69</sup>

Citando exemplos relativos ao IPI e ao ICMS, José Eduardo Soares de Melo observa que na venda de mercadorias industrializadas e que não são oferecidas à incidência do IPI, a mercadoria é claramente

---

<sup>67</sup> COELHO, S. C. N. *Idem*, p. 599.

<sup>68</sup> COELHO, S. C. N. *Idem*, p. 600.

<sup>69</sup> CARVALHO, P. de B. *Idem*, p. 309.

adquirida por preço inferior, o que acaba por beneficiar tanto o industrial como o adquirente, o que justifica a solidariedade. O mesmo ocorre com a venda de mercadorias em que não se faz incidir o ICMS. Neste caso, tanto o vendedor como o adquirente são beneficiados por preços inferiores, o que igualmente justifica a solidariedade prevista pela legislação.<sup>70</sup>

Comentando o art. 124 do CTN, Hugo de Brito Machado afirma que existem duas espécies de devedores solidários de tributos, quais sejam: as pessoas que possuam interesse comum na situação fática que represente o fato gerador do tributo; e as pessoas que, não obstante não tenham interesse comum com o fato gerador, mas que são expressamente designadas por lei. Em qualquer caso, a lei visa à comodidade do Estado na atividade arrecadatória.<sup>71</sup>

A solidariedade tributária, como se pode perceber, visa facilitar a arrecadação do crédito tributário. Ela permite que o sujeito ativo escolha entre a pessoa mais forte economicamente, para que compareça e realize o pagamento do tributo, mesmo que essa pessoa não tenha tido qualquer benefício direto com a operação tributável, até porque pode ser que apenas um dos co-obrigados ao pagamento do tributo tenha tido proveito econômico com a supressão do recolhimento do tributo. A descoberta de quais dos co-obrigados tenha enriquecimento com a operação não oferecida à tributação, definitivamente, não interessa ao Estado, enquanto arrecadador ou sujeito ativo.

### 1.3.2.6 Subsidiariedade

Em matéria de direito tributário, a responsabilidade subsidiária é tratada no art. 134 do CTN.<sup>72</sup>

---

<sup>70</sup> MELO, J. E. S. *Idem*, p. 242.

<sup>71</sup> MACHADO, H. de B. *Op. Cit.*, p. 459, V. II.

<sup>72</sup> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

De logo se esclarece que não obstante o *caput* mencionar o termo “solidariamente”, quis na verdade o legislador se referir à expressão “subsidiariamente”. É que diferentemente do que ocorre na solidariedade, em que não há benefício de ordem, na subsidiariedade, ao contrário, para alcançar o patrimônio de alguém, deve haver o esgotamento ou a insuficiência patrimonial de outro (o contribuinte).

Como afirma Luciano Amaro, apesar de o CTN (art. 134) rotular como responsabilidade *solidária* casos de ser *impossível* exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação fiscal, a hipótese é de responsabilidade *subsidiária*, porque neste caso (do art. 134), há sim benefício de ordem, uma vez que são impostas condições para alcançar o patrimônio do responsável. Em qualquer caso, não basta mero vínculo decorrente da relação tutelada, sendo preciso que o *responsável subsidiário* tenha praticado algum ato (omissivo ou comissivo), uma vez que a sua responsabilidade deve ter conexão com atos que tenha interferido ou então com as omissões pelas quais for responsável.<sup>73</sup>

Para José Eduardo Soares de Melo, a hipótese mencionada no art. 134 do CTN é de *subsidiariedade*, uma vez que há de ser exaurida a possibilidade de exigir o tributo do contribuinte, e somente após tal providência mostrar-se impossível, é que se permite compelir o terceiro ao pagamento do tributo, mas sem esquecer que essa hipótese exige que tenha havido por parte do *responsável subsidiário* participação (ativa ou omissiva) na ocorrência do fato gerador.<sup>74</sup>

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, a regra contida no art. 134 do CTN é sim de *subsidiariedade*, não obstante a letra de lei indicar o caminho da *solidariedade*:

A regra aqui não é a da solidariedade *ab initio*. Os pais, os tutores, os curadores, os administradores de bens de terceiros, os inventariantes, os síndicos e comissários, os tabeliães e escrivães e demais serventuários, os sócios nas sociedades de pessoas, quando liquidadas, respondem, em princípio, *subsidiariamente* pelos tributos devidos pelos filhos, os tutelados, os curatelados, os titulares de bens, os espólios, as massas falidas, as concordatárias, os pacientes dos cartórios e as sociedades de pessoas, mas somente na hipótese de os contribuintes naturais, ou seja, os representados, não serem capazes de responder

---

<sup>73</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 326.

<sup>74</sup> MELO, J. E. S. *Idem*, p. 261.



pelos débitos tributários. O CTN diz que somente na “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” é que os “representantes” se tornam “solidariamente” obrigados, conjuntamente com os seus “representados”, pelos débitos fiscais destes, assim mesmo apenas relativamente aos atos em que intervirem ou às omissões (culposa) de que forem efetivamente responsáveis.<sup>75</sup>

Segundo Hugo de Brito Machado, apesar de o art. 134 do CTN se valer do termo responsabilidade *solidária*, trata ele de verdadeira responsabilidade *subsidiária*, justamente porque o art. 124 do CTN afirma que na solidariedade não há benefício de ordem. Para o autor, pelo fato de que o art. 134 representa contornos de norma específica em relação ao art. 124, é possível que ambos convivam harmoniosamente. Porém, os terceiros (subsidiários) somente podem ser alcançados para o pagamento do tributo: a) pelos tributos devidos em relação aos atos por eles praticados como intervenientes; e b) nos casos de ser impossível exigir o tributo dos respectivos contribuintes.<sup>76</sup>

Portanto, a relação jurídica veiculada através do art. 134 do CTN, não obstante tenha sido chamada como *solidária* pelo legislador, trata, de fato, de relação *subsidiária*, justamente porque o próprio texto de lei se propõe a estabelecer requisitos e prever situações jurídicas que remetem à *subsidiariedade*.

---

<sup>75</sup> COELHO, S. C. N. *Idem*, p. 630.

<sup>76</sup> MACHADO, H. de B. *Idem*, p. 572, V. II.

## **2 A SOCIEDADE LIMITADA E SEU GESTOR**

### **2.1 A legislação e a teoria civilista**

Assim como ocorre com os conceitos jurídicos relativos ao próprio crédito tributário e aos seus sujeitos, sendo eles o contribuinte, o substituto e o responsável, da mesma forma se mostra absolutamente imprescindível o estudo da natureza jurídica da sociedade limitada e da figura do sócio, administrador ou não. Isso porque o foco da dissertação é justamente a responsabilidade tributária do administrador da sociedade limitada. Daí a necessidade de complementar os conceitos jurídicos relativos a estes dois sujeitos (pessoa jurídica – sociedade limitada, e pessoa física – administrador), para ao final se examinar a aplicação da lei ao caso concreto, com todas as suas implicações, situações excludentes e variantes.

Segundo o Código Civil vigente, aprovado pela Lei 10.406/2002, são várias as formas jurídicas pelas quais a atividade empresarial pode se desenvolver. É inegável que o novo Código passou a reunir a legislação dos tipos societários, da figura do empresário, do administrador e do procurador, todos relacionados à figura da sociedade empresarial e dos seus “gestores”.

Não obstante o estudo limitar-se à sociedade limitada, é sabido que o Código Civil menciona outros tipos societários, divididos em dois grupos, quais sejam: a) das sociedades não personificadas (art. 986 e seguintes) e suas subdivisões; e b) das sociedades personificadas (art. 997 e seguintes) e suas respectivas subdivisões. Sobre estas últimas, o Código prevê que as sociedades se dividem em: a) sociedade simples; b) sociedade em nome coletivo; c) sociedade em comandita simples; d) sociedade limitada; e) sociedade em comandita por ações; e f) sociedade cooperativa.

Devido à importância para o mundo dos negócios, a figura do administrador é também tratada com detalhes pelo Código Civil, coisa que não se tinha notícia no Código de 1916, não ao menos com esta riqueza de detalhes e relações jurídicas.

O fato é que a escolha da sociedade limitada se deu justamente porque este é o tipo societário mais utilizado pelos pequenos e médios empreendedores, por motivos que remetem às regras claras quanto ao capital social, direito de voto, participação nas decisões societárias, assim como a simplicidade de sua constituição, modificação e extinção.

Neste, aspecto, é preciso observar que a preferência dos empresários brasileiros pela sociedade limitada pode ser afetada pela

empresa individual de responsabilidade limitada, criada pela Lei 12.441, de 11 de julho de 2011. Ocorre que essa modalidade de organização empresarial permite que apenas uma pessoa constitua uma empresa, acabando com a necessidade de se “arranjar” um sócio, muitas vezes com percentual mínimo (1% ou menos) para apenas poder se constituir um negócio. Por este modelo de empresa, o patrimônio da pessoa física fica protegido de infortúnios que possa atravessar a pessoa jurídica. Mas é claro que também a ela se aplicam os mesmos ditames que tratam da responsabilização do gestor da sociedade limitada.

No que se refere à sociedade limitada, a clareza e a simplicidade apenas dão espaço à dúvida justamente no aspecto do alcance da responsabilidade tributária do administrador, como prevê o art. 135 do Código Tributário Nacional.

### **2.1.1 A sociedade limitada**

#### 2.1.1.1 Conceito e natureza jurídica

A sociedade limitada prevista no Código Civil é oriunda da antiga sociedade por quotas de responsabilidade limitada, criada pelo Decreto 3.708, de 10 de janeiro de 1919.

Segundo o Decreto 3.708/19, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada representava uma categoria especial de sociedade, intermediária entre a sociedade de capital e a sociedade de pessoas. Era, enfim, um misto de sociedade de capital e de pessoas.

Enquanto que a sociedade puramente de capital (sociedade anônima) era regida pelas leis do mercado de capitais (Lei 6.404/76) e fiscalizada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e a sociedade de pessoas era regida pela lei da respectiva classe e por ela também fiscalizada (*e.g.*, OAB, CRC, CRA, CREA, etc.), a sociedade por quotas de responsabilidade limitada se regia pela sua própria lei (Decreto 3.708/19), aplicando-se a Lei 6.404/76 (lei das sociedades anônimas) apenas como norma de caráter subsidiário, principalmente no que se refere às normas de elaboração das demonstrações financeiras e outros aspectos financeiros, patrimoniais, de registro fiscal e comercial.

De Plácido e Silva, comentando a antiga sociedade por quotas de responsabilidade limitada regida pelo Decreto 3.708/19, assim ensina:

Por sua própria natureza, as *sociedades limitadas*, em verdade, não se enquadram no conceito das sociedades de pessoas porquanto, a

responsabilidade de todos os seus sócios, ou cotistas, é de *caráter limitado*, embora subsidiária e solidária sobre todo montante do capital instituído. Nas sociedades ditas *de pessoas*, como as em nome coletivo e em comandita simples, há sempre sócios de responsabilidade ilimitada e solidária pela totalidade dos encargos sociais, de modo que a responsabilidade deles extravasa os limites do capital social estabelecido. (...)

Nas sociedades limitadas, como em qualquer outra sociedade comercial, há *interesses pessoais*, ligados a *interesses patrimoniais*. Embora nelas se evidencie uma acentuada preocupação patrimonial, como ocorre nas anônimas, há, igualmente, em virtude do modo por que se podem constituir e funcionar, o domínio do elemento pessoal. (...)

Nestas circunstâncias, as sociedades limitadas, possuindo características inerentes às duas categorias de sociedade, ditas de pessoas e de capital, em verdade, representam espécie própria. Desse modo, melhor se classificará como sociedade de responsabilidade limitada, ao lado das sociedades anônimas.<sup>77</sup>

A teoria que dividia as sociedades em dois grupos, sendo um grupo em sociedades de pessoas e outro em sociedades de capitais é também avalizada por Rubens Sant'Anna, segundo o qual:

Dentre as classificações das sociedades comerciais, destacou-se, na doutrina, a que busca reunir as sociedades em dois grupos fundamentais, as *sociedades de pessoas* e as *sociedades de capitais*.

Nas sociedades de pessoas predomina o *intuito personae*, o elemento de confiança entre os sócios, não podendo as quotas pertencentes a um ser livremente transferidas.

Nas sociedades de capitais o elemento pessoal é secundário, predominando o interesse do capital,

---

<sup>77</sup> SILVA, De Plácido e. *Noções práticas de direito comercial*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 222.

cuja aglutinação caracteriza a sociedade. Típica sociedade de capital é a sociedade anônima.<sup>78</sup>

Como se percebe, na vigência do Decreto 3.708/19, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada possuía natureza jurídica peculiar, em que a responsabilidade dos sócios gravitava entre os dois tipos societários: o de pessoas e o de capital.

De acordo com Amador Paes de Almeida, a partir do Código Civil de 2002, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada foi extinta pela revogação do Decreto 3.708/19, fenômeno que se deu porque o Código tratou de regulamentar inteiramente a matéria atinente à sociedade limitada (§ 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil). O Código Civil também revogou a parte geral do Código Comercial de 1850, adotando, a partir de então, a chamada *Teoria da Empresa*, visivelmente inspirado no Código Civil italiano de 1942, abolindo o conceito de comerciante e de sociedade mercantil, passando a denominá-los, respectivamente, *empresário* e *sociedade empresária*. A realidade é que desde então (CC de 2002) não se fala mais em teoria dos atos de comércio, mas unicamente de *Teoria da Empresa* (Livro II, arts. 966 a 1.195).<sup>79</sup>

Como esclarece Amador Paes de Almeida, ainda que muito combatida por ilustres doutrinadores, é evidente que persiste a distinção entre as sociedades *de pessoas* e *de capital*, cuja técnica consiste em verificar *o maior ou menor grau de responsabilidade dos sócios*, uma vez que nas sociedades de pessoas a responsabilidade se acentua, e nas sociedades de capital a responsabilidade se dilui, por força de suas próprias características.<sup>80</sup>

Destarte, não obstante o advento do Código Civil e novo regramento societário que se fez surgir, o fato é que persiste a teoria que divide as sociedades em dois grupos, as *de capital* e as *de pessoas*.

Porém, nos dias atuais, não mais se fala em sociedade por quotas de responsabilidade limitada e, já na plena vigência do Código Civil, fala-se unicamente em *sociedade limitada*.

A nova sociedade limitada recebeu do Código Civil uma especial atenção, o que se justifica, entre outros motivos, por ser um dos tipos societários mais usuais entre os brasileiros, quando decidem empreender qualquer tipo de negócio. O Código Civil, mais especificamente por

---

<sup>78</sup> SANT'ANNA, Rubens. *Direito societário – sociedade por quotas de responsabilidade limitada – sociedade anônima*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1988, p. 15.

<sup>79</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais – direito de empresa*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 5.

<sup>80</sup> ALMEIDA, A. P. *Op. Cit.*, p. 49.

meio dos arts. 1.052 e seguintes, todos do Capítulo IV, do Subtítulo II, do Título II, do Livro II, define o regime jurídico da responsabilidade dos sócios, sua constituição, capital, duração, extinção, etc.. Entretanto, como ao debate proposto neste estudo apenas interessa a natureza jurídica da responsabilidade atribuída aos sócios quotistas, nos atemos ao disposto no art. 1.052, que assim prescreve:

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Como se vê, ainda que o Código Civil tenha preferido chamar a nova sociedade de “sociedade limitada”, manteve a responsabilidade de cada sócio vinculada ao valor das suas próprias quotas e atribuiu-lhe da mesma maneira a responsabilidade solidária pela integralização do capital social. Daí a justificativa para que seja o tipo societário modernamente preferido, como bem observa Amador Paes de Almeida:

A sociedade limitada, pelo que se pode deduzir do que foi exposto, surgiu como opção entre as sociedades tipicamente de pessoas e as sociedades de capital. Na verdade, reunindo condições de umas e de outras, mereceu, como aliás ainda ocorre, manifesta preferência dos que se propõem a contrair sociedade.

“Entre as características que fazem da sociedade por quotas o tipo jurídico modernamente preferido”, argumenta Don Braga, “estão as seguintes:

- a) simplicidade para a sua formação, em oposição, portanto, à sociedade por ações;
- b) responsabilidade restrita ao total do capital social, o que a extrema da sociedade solidária;
- c) dispensa do pesado ônus da publicação de balanços e atos outros, tal como acontece com as sociedades anônimas;
- d) liberdade de opção entre uso da firma social ou denominação, o que vale dizer, uma alternativa que a aproxima, a um só tempo, tanto da sociedade de pessoas como da sociedade por ações.” (...)

Provindo de duas espécies diferentes – sociedades de pessoas e sociedades de capital –, por isso que

híbrida, possui a sociedade limitada a simplicidade das primeiras, com as vantagens das segundas. Constituem-se por simples contrato, segundo os preceitos do art. 1.054 do N. Código Civil, tal qual as sociedades de pessoas. Nela assume especial relevo o relacionamento pessoal entre os sócios, traço inequivocamente marcante das sociedades de pessoas. Por outro lado, tal qual as sociedades de capital, atribui aos sócios responsabilidade limitada, aplicando-se-lhes, supletivamente, dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (...).<sup>81</sup>

Ainda segundo Amador Paes de Almeida, a sociedade limitada concebida pelo Código Civil, levando em conta suas particularidades e especialidade não foi conceituada pelo legislador, como, aliás, já ocorria em 1919. Essa tarefa foi atribuída aos doutrinadores. Para o autor, a sociedade limitada pode ser conceituada grosso modo como “uma sociedade com responsabilidade solidária de todos os sócios pela integralização do capital social”.<sup>82</sup>

De acordo com José Waldeci Lucena, o conceito mais aceitável para a atual *sociedade limitada* criada pelo Código Civil continua sendo o conceito passado por Fran Martins, pois apesar de se referir à sociedade criada pelo Decreto 3.708/19, continua atual e compaginado com o Código Civil. Daí que na visão do autor, a sociedade limitada caracteriza-se pela limitação da responsabilidade solidária dos sócios ao total do capital social e, em caso de falência, essa responsabilidade também alcança a parte que faltar para o pagamento das quotas não inteiramente liberadas.<sup>83</sup>

Para Alfredo de Assis Gonçalves Neto, seguindo o raciocínio de Paes de Almeida, a sociedade limitada não foi definida pelo Código Civil, pois o art. 1.052 restringe-se a apontar sua principal característica, representada pela limitação da responsabilidade dos sócios ao valor das suas quotas e em caráter solidário, em relação ao valor do capital social. Mas para o autor isso é suficiente para identificá-la, pois é a única espécie de sociedade empresária em que há uma única categoria de sócios, que por sinal não respondem pelas obrigações sociais, porém,

---

<sup>81</sup> ALMEIDA, A P. *Idem*, p. 125.

<sup>82</sup> ALMEIDA, A P. *Idem*, p. 125.

<sup>83</sup> LUCENA, José Waldecy. *Das sociedades limitadas*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 69-70.

como sócios, obrigam-se solidariamente pelas contribuições patrimoniais que prometeram em conjunto.<sup>84</sup>

José Edwaldo Tavares Borba, comentando a sociedade limitada criada pelo Código Civil, afirma que tal como ocorria com o Decreto 3.708/19, a responsabilidade dos sócios continua limitada à integralização do capital social, o que implica em afirmar que se um dos sócios não integralizar a sua parte do capital, os demais respondem por esta parte não integralizada de forma solidária. Em verdade, o autor critica o modelo “criado” pelo Código Civil, porque de fato não inovou no conceito de 1919 e acabou com a já sedimentada doutrina e jurisprudência sobre a sociedade por quotas de responsabilidade limitada.<sup>85</sup>

De acordo com o Código Civil, a nova sociedade limitada, não obstante ter recebido maior detalhamento legislativo, tarefa que na vigência do Decreto 3.708/19 visivelmente coube à doutrina e à jurisprudência, de fato pouco inovou no conceito e natureza jurídica desse tipo peculiar de sociedade. Ocorre que em ambos os tipos societários (de 1919 e de 2002), a despeito de nominalmente diferentes, os efeitos jurídicos atinentes à responsabilidade que vinculam os sócios e os que com ela se relacionam (fornecedores, clientes, fisco, etc.) continuam idênticos, limitando-se à sua parte no capital social e, solidariamente, ao valor total do capital social, caso algum sócio não o tenha integralizado.

### 2.1.1.2 O capital social da sociedade limitada

Como ensina Alfredo de Assis Gonçalves Neto, se é inegável que a sociedade limitada possui finalidade lucrativa, como qualquer outra sociedade, deve ela obter os recursos suficientes para iniciar suas atividades empresariais. Esses recursos iniciais vêm dos sócios, em dinheiro ou em bens e o montante que os sócios transferem para a sociedade através do ato constitutivo (contrato social) representa o capital social. O capital social, pois, é apenas a somatória dos valores em dinheiro das contribuições totais repassadas pelos sócios (em bens ou em dinheiro), já que os bens que não sejam “dinheiro” devem ser expressos em “quantidade de dinheiro”.<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de empresa – comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 300.

<sup>85</sup> BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 116.

<sup>86</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Op. Cit.*, p. 309.



O supramencionado autor esclarece ainda, que capital social da sociedade não se confunde com o patrimônio da mesma sociedade. Ocorre que por *patrimônio social* deve-se entender a totalidade de bens e direitos que pertencem a esta sociedade. Estes bens e direitos são por ela adquiridos através de recursos por ela angariados dos sócios (capital social), de resultados operacionais positivos (lucros), ou mediante a contratação de financiamentos (empréstimos). Daí que, adquirindo vida, a partir do capital social inicial, é normal que a sociedade, agindo no mundo dos negócios, passe a incorporar mais bens do que os que lhe foram inicialmente transferidos pelos sócios para a realização do objeto social. Com isso, o patrimônio da sociedade pode oscilar, para mais (em caso de lucro) ou para menos (em caso de prejuízo). Porém, o valor do *capital social* é estanque, e só se movimenta por expressa deliberação dos sócios, fazendo novos aportes de capital.<sup>87</sup>

Para José Edwaldo Tavares Borba, o capital social é o valor que consta do contrato social. É a cifra correspondente ao montante dos bens e direitos entregues pelos sócios à formação da sociedade. Através do contrato social, que por sua vez prevê a grandeza do capital social, os sócios se obrigam a transferir à sociedade essa quantia em dinheiro ou bens, sob pena de serem executados ou até excluídos da sociedade, já que assim se comprometeram por documento (contrato social). Também para o autor há flagrante distinção entre capital social e patrimônio. Enquanto que o capital social é formado por um valor formal estático, o patrimônio é real e dinâmico. O patrimônio líquido da sociedade é aquele representado pela diferença entre todos os bens pertencentes à sociedade (dinheiro, saldos bancários, contas a receber, bens móveis e imóveis, outros direitos creditórios ou patrimoniais), e as dívidas contraídas pela mesma sociedade. Essa diferença pode tanto oscilar positivamente, quanto negativamente. Enquanto que o patrimônio se modifica na velocidade dos negócios, o capital social só se modifica através de alteração contratual, pela qual os sócios aumentam ou diminuem o capital social. O aumento pode ser com novos recursos ou com recursos da própria empresa (lucros acumulados). A diminuição, nos casos autorizados por lei, consiste na devolução aos sócios de certa quantia por eles integralizada.<sup>88</sup>

De acordo com Amador Paes de Almeida, capital, etimologicamente falando, possui significado de cabeça (*capitalis* ou *caput*), e no sentido mercantil é a parcela em dinheiro ou bens com que

---

<sup>87</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 309.

<sup>88</sup> BORBA, J. E. T. *Op. Cit.*, p. 67-69.

se constitui a sociedade comercial, sendo ele seu elemento essencial. Essa parcela representa o fundo originário criado para a base das operações a serem desenvolvidas pela sociedade. O autor também observa a distinção profunda entre *capital social* e *patrimônio*, que diferentemente, é composto por todo o acervo de bens pertencente à sociedade, que compreende, inclusive, o próprio capital social. Enquanto que nas sociedades anônimas, o capital social é dividido em ações, a fração do capital nas sociedades limitadas é representado por quotas de capital. Como prescreve o Código Civil (art. 1.055), o capital social da sociedade limitada divide-se em quotas, que podem ser iguais ou desiguais, cabendo uma ou várias a cada sócio, sendo que todas são, porém, indivisíveis.<sup>89</sup>

O capital social da sociedade limitada, portanto, é representando pela quantia em dinheiro ou bens (expressos em dinheiro) que cada sócio transfere para a sua formação. Essa quantia em dinheiro e bens, esse total, se denomina capital social, que pertence aos respectivos sócios, de acordo com o valor que cada um deles transferiu para o desenvolvimento do objeto social. Esse valor pode ser aumentado ou diminuído pelos sócios, através de alterações contratuais.

O capital social pode ainda ser maior ou menor do que o valor do patrimônio da sociedade limitada, dependendo, para isso, dos lucros ou prejuízos por ela acumulados ao longo do curso das atividades compreendidas ou não no seu objeto social, pois pode ela obter lucros ou amargar prejuízos decorrentes da sua atividade (comércio, indústria, ou prestação de serviços), ou até mesmo de investimentos financeiros (e.g.: investimentos em ações), que por sinal nada têm a ver com seu objeto social.

## **2.1.2 O empresário**

### **2.1.2.1 Conceito e natureza jurídica**

O art. 966 do Código Civil conceitua a figura jurídica do empresário nos seguintes termos:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

---

<sup>89</sup> ALMEIDA, A. P. *Idem*, p. 134.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Entre os arts. 967 e 971, o Código Civil estabelece a obrigatoriedade do registro do empresário na Junta Comercial do seu Estado, assim como outras obrigações e compromissos inerentes ao negócio empresarial por ele desenvolvido, como a informação do capital social e a sede da empresa.

Por fim, entre os arts. 971 e 980, o Código Civil estabelece os requisitos para atestar e conferir a capacidade àqueles que pretendem se lançar ao exercício da atividade de empresário.

A previsão legal acerca da figura jurídica do empresário é novidade criada pelo Código Civil, já que no Código anterior (de 1916) apenas se falava em pessoa natural e pessoa jurídica, assim como em capacidade para o exercício de atos da vida civil. Nem o Código Comercial tratava dessa figura chamada empresário. O fato é que a lei não se detinha sobre a conceituação e definição do empresário.

Segundo Amador Paes de Almeida, apesar da importância das sociedades no contexto social e nas atividades negociais, a empresa não é sujeito de direito. Ocorre que a empresa, como organismo econômico, pressupõe, necessariamente, a existência do empresário (elemento subjetivo), do estabelecimento (elemento objetivo), dos empregados ou colaboradores (elemento corporativo) e da atividade (elemento funcional). Ainda que indispensáveis à formação da realidade empresarial, todos esses elementos são distintos uns dos outros. O empresário (singular ou coletivo) é o titular da empresa e por isso é ele o sujeito de direito. O estabelecimento empresarial, por sua vez, é o instrumento de que se vale o empresário para realizar sua atividade negocial. A sociedade nada mais é do que uma unidade técnica, composta por bens e pessoas que contribuem para o progresso da empresa. Para o autor, o *empresário* é a evolução do *comerciante*, mas que agora passa a também exercer atividades de prestação de serviços, de produção rural, pecuária, etc., atividades que antigamente eram diferenciadas.<sup>90</sup>

O supramencionado autor conceitua a figura do empresário nos seguintes termos:

---

<sup>90</sup> ALMEIDA, A. P. *Idem*, p. 23.

Empresário é aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços – é, portanto, o titular da empresa.<sup>91</sup>

De acordo com Fran Martins, cuja clássica obra foi atualizada por Carlos Henrique Abrão, com a evolução da importância das empresas no exercício das atividades empresariais, os comerciantes passaram a ser considerados como *empresários*, que nada mais são do que os chefes das empresas. Considerando que o Código Civil define empresário como aquele que exerce profissionalmente a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens e serviços (art. 966), pode-se ver que o campo de ação do comerciante foi ampliado com o conceito de empresário, já que no Direito tradicional o comerciante era um simples intermediário e no novo Direito o empresário exerce também as atividades de produção e prestação de serviços.<sup>92</sup>

Para Alfredo de Assis Gonçalves Neto, o conceito e a natureza jurídica de empresário são assim descritos:

A antiga figura do comerciante, que norteava as disposições de nosso velho Código Comercial, é substituída pela do empresário. Não ocorreu uma simples alteração terminológica, mas de conteúdo na definição do agente econômico (mercador, comerciante ou empresário) submetido à disciplina do direito de empresa.

Antes, o que se tinha era a referência a uma pessoa que, para ser enquadrada na disciplina, necessitava fazer da mercancia sua profissão habitual (CCom, art. 4º). Embora vago, o termo mercancia era interpretado pela doutrina e jurisprudência dominantes a partir do rol dos atos que o Regulamento n. 737/1850, reputava nela compreendidos. Como essa enumeração era arbitrária e não possuía cunho científico, grandes foram as dificuldades para a sistematização lógica do direito comercial, inclusive no que diz respeito ao seu suporte fático, visto que as concepções econômicas de comércio e de comerciante não coincidiam com a casuística legal. Havia, então, a necessidade de determinar a matéria

---

<sup>91</sup> ALMEIDA, A. P. *Idem*, p. 24.

<sup>92</sup> MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 33ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 83.

compreendida pelo direito comercial ou um conceito jurídico de comerciante para daí definir o regime jurídico a ele aplicável.

Com o Código Civil, o empresário passa a ser a figura central do direito de empresa. O critério é invertido: antes, submetia-se ao regime especial do direito comercial só quem praticava atos que a lei indicava; no regime atual a regra é estar o empresário submetido ao direito de empresa, salvo se a lei o excluir.<sup>93</sup>

Como se percebe, na versão que recebeu do Código Civil, o empresário é o antigo comerciante, que agora passa (o comerciante) a incorporar também a atividade industrial, a prestação de serviços, a agropecuária, etc.. O Código Civil também resguarda a figura de empresário para quem exerce a atividade empresarial na forma de cooperativa, de representante comercial, não obstante estas atividades possuam legislação específica. Na versão que recebeu do legislador, o empresário passou a ser considerado um profissional como qualquer outro profissional liberal (*e.g.*: advogados, médicos, dentistas, engenheiros, etc.), e por isso passou a incorporar dever de registro e de manter-se em dia com a respectiva Junta Comercial de seu Estado. Porém, para o exercício da atividade de empresário, não há exigência de graduação mínima (como por exemplo, em administração de empresas). Para ser empresário basta que o pretendente preencha os requisitos legais de registro e de capacidade, que por sinal não inclui uma formação profissional mínima.

#### 2.1.2.2 O sócio-quotista da sociedade limitada

Segundo Amador Paes de Almeida, a sociedade limitada possui apenas uma categoria de sócio, qual seja, o de responsabilidade limitada e, de acordo com o art. 1.052 do Código Civil, em princípio, assume ele para com a sociedade a obrigação fundamental de contribuir com o valor de sua quota-parte para a formação do capital social.<sup>94</sup>

José Edwaldo Tavares Borba esclarece que os sócios recebem das sociedades limitadas por eles formadas as quotas, que representam a contrapartida dos bens transmitidos à sociedade. Daí que sendo titular de quotas sociais e por isso mesmo participante da sociedade, o sócio

---

<sup>93</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 66.

<sup>94</sup> ALMEIDA, A. P. de. *Idem*, p. 126.

mantém em relação a ela uma série de direitos e deveres.<sup>95</sup> Quanto aos direitos e deveres, destaca-se o seguinte: a) o dever básico e fundamental do sócio em relação à sociedade é o de integralizar a sua parte no capital social, já que o sócio inadimplente pode ser executado judicialmente, respondendo pelos danos que essa mora causar à sociedade, sem prejuízo de ser ele excluído do quadro societário. Outros deveres podem ser previstos pelo contrato social; e b) no que se refere aos direitos do sócio-quotista da sociedade limitada, pode-se destacar os direitos ao recebimento de lucros, à manifestação por voto nas deliberações sociais, e à fiscalização de livros e documentos da sociedade.<sup>96</sup>

Para Alfredo de Assis Gonçalves Neto, o sócio-quotista é nada mais do que o dono ou proprietário de quotas da sociedade limitada, pois o fato é que o capital social deste tipo de sociedade é dividido em quotas, em fatias. As quotas representam o capital social fatiado em pequenas porções, e essas porções são integralizadas pelos sócios através de bens e direitos. O sócio-quotista, portanto, representa uma parte de um todo dos detentores do capital social da sociedade limitada.<sup>97</sup>

O sócio-quotista é o partícipe da sociedade. Ele divide com seus pares (sócios) a missão de criar a sociedade, integralizar o capital social projetado, enfim, de dar vida ao negócio empresarial. O sócio-quotista pode ter maior ou menor importância econômica para a sociedade limitada, pois ele pode possuir mais ou menos quotas de capital e, assim, injetar mais ou menos recursos (dinheiro ou bens) ao funcionamento do negócio. Como se verá adiante, ele pode ser simplesmente investidor da sociedade ou até seu administrador.

#### *2.1.2.2.1 O sócio-quotista investidor ou não administrador*

Se o capital social da sociedade limitada é formado por quotas, o sócio quotista investidor ou não administrador é o proprietário de parte destas quotas sociais. Ele é o sujeito (pessoa física ou jurídica) que, adquirindo e integralizando as quotas sociais, entrega o recurso necessário ao início das atividades empresariais a serem desenvolvidas pela sociedade por ele encabeçada.

---

<sup>95</sup> BORBA, J. E. T. *Idem*, p. 41.

<sup>96</sup> BORBA, J. E. T. *Idem*, p. 42.

<sup>97</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 309.

Como preceitua o art. 1.052 do Código Civil, a responsabilidade do sócio-quotista para com terceiros é a responsabilidade pela integralização de todo o capital social. Portanto, ele não responde apenas pela sua quota-parte, mas por todo o valor do capital social subscrito por todos os sócios. Veja-se que essa função, a de integralizar o capital social nada tem a ver com a gestão desta sociedade.

De acordo com Alfredo de Assis Gonçalves Neto, foi estipulado pelo legislador (art. 1.059 do Código Civil), que os sócios receberão lucros e outras quantias, mas que não correspondam à remuneração por prestação de serviços à sociedade, notadamente os serviços de administração. O sócio não administrador, portanto, recebe da sociedade valores de lucros e outros quaisquer que não se possam caracterizar como contraprestação de serviços de administração.<sup>98</sup>

Evidentemente, ser sócio-quotista não significa ser gestor ou administrador da sociedade limitada. Nem sempre o sócio-quotista é o administrador da sociedade, pois é cada vez mais comum a sociedade se valer de profissionais que, mesmo não sendo sócios, mas por possuírem grande experiência e capacidade de administração, são escolhidos pelos quotistas para essa função.

O sócio-quotista não administrador, justamente por não desempenhar o papel de administrador, não responde por problemas de gestão que por ventura possam causar prejuízos a terceiros em virtude da atividade empresarial desenvolvida sem sucesso. Na verdade, o sócio-quotista não administrador apenas compromete diretamente o valor das suas quotas, sendo este seu investimento particular e, solidariamente, ao valor do capital social por outro sócio eventualmente não integralizado. Tendo em vista a sua natureza jurídica, pode-se assemelhar o sócio-quotista não administrador a um legítimo investidor, que obviamente almeja o lucro, mas que não responde por prejuízos superiores ao valor do capital social.

#### *2.1.2.2.2 O administrador da sociedade limitada (sócio ou não)*

A administração da sociedade limitada pode ser exercida por qualquer pessoa (física ou jurídica) capaz e que independe de ser sócio. A única exigência é que o administrador seja indicado no contrato social ou em ato registrado em separado pela sociedade, como prescrevem os arts. 1.060 até 1.065, todos do Código Civil.

---

<sup>98</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 324.

A realidade brasileira mostra que na maioria das vezes, o administrador da sociedade limitada é o próprio sócio. Isso porque, como normalmente se trata de uma sociedade de pequeno porte, os próprios sócios, por serem eles mesmos os idealizadores do negócio, acabam também exercendo a função administrativa.

Ainda que o Código Civil tenha reservado um capítulo especial à sociedade limitada (Capítulo IV) e da mesma forma uma seção aos seus administradores (Seção III), conforme acima reproduzido, tratou também de determinar a *aplicação subsidiária* dos ditames legais destinados ao regramento da atuação do administrador da *sociedade simples*. Isso através do art. 1.053:

Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

Deste modo, haja vista a previsão legislativa, faz-se necessário o estudo dos dispositivos legais do Código Civil que disciplinam a função do administrador da *sociedade simples* (arts. 1.010 até 1.21).

Para Alfredo de Assis Gonçalves Neto, em matéria de administração da antiga sociedade de quotas por responsabilidade limitada a regra era a de que somente o sócio detinha poderes para gerir (art. 10 do Decreto 3.708/19), apesar de uma prática mais liberal ter se permitido por algumas Juntas Comerciais. O autor entende que a permissão de um administrador não sócio para a sociedade por quotas de responsabilidade limitada representava uma ilegalidade, já que antes do Código Civil, a única sociedade que podia ter administrador não sócio (ou acionista) era a sociedade anônima. Havia, entretanto, uma tendência de permitir a então chamada “gerência” das sociedades limitadas a não sócios, para possibilitar seu exercício por administradores profissionais. Todavia, no sistema atual e em plena vigência do Código Civil, segundo o autor, a expressão “sócio-gerente” foi adequadamente substituída pela locução “administrador”, permanecendo o termo gerente para designar aquele que exerce funções de preposto permanente dentro do quadro administrativo da sociedade limitada (art. 1.072).<sup>99</sup>

De acordo com o supracitado autor, na vigência do Decreto 3.708/19 (art. 13), a falta de designação do chamado “sócio-gerente” no contrato social implicava em considerar que todos os sócios da sociedade por quotas de responsabilidade limitada estavam investidos de

---

<sup>99</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 326.



poderes de gerência. Isso equivale a afirmar que o contrato social acabava sempre indicando os administradores da sociedade, pois ou eram eles nominados no documento constitutivo ou eram todos eles presumidamente indicados, no caso de omissão do mesmo documento. No sistema atual (Código Civil), se o administrador da sociedade limitada não é indicado no contrato social, os sócios, obrigatoriamente, devem fazê-lo em documento apartado, também sujeito a registro na Junta Comercial (art. 1.060). Havendo pluralidade de administradores, sócios ou não da sociedade limitada, mas sem que haja designação de seus poderes no respectivo documento, deve-se entender que todos eles, em conjunto ou individualmente, possuem plenos poderes de gestão em nome da sociedade (arts. 1.013 e 1.053).<sup>100</sup>

Por final, Gonçalves Neto esclarece que se a sociedade limitada for administrada por pessoa jurídica e que seja sua sócia ou não, deve-se neste caso ser designado o nome e qualificação da pessoa física ou natural que irá desempenhar em seu nome esse papel. Porém, o autor lembra que esse entendimento não é pacífico na doutrina, e que há juristas que entendem que somente a pessoa física ou natural é que pode ser designada como administradora da nova sociedade limitada, apesar de o Código Civil nada falar a respeito, pois o art. 1060 apenas menciona que a “sociedade limitada será administrada por uma ou mais pessoas”.<sup>101</sup>

Segundo José Edwaldo Tavares Borba, a gestão da sociedade limitada cabe aos administradores que são indicados no próprio contrato social ou em ato apartado, mas todos registrados na Junta Comercial. Os administradores podem ser pessoas naturais ou jurídicas, já que o legislador apenas menciona “a pessoa” (art. 1.060 do Código Civil). A partir do novel Código Civil, fica ultrapassada a designação de “gerente” para o gestor da sociedade limitada, que passa a denominar-se “administrador”, sendo que é também permitido o uso do título “diretor”. Não mais se admite a delegação da administração pelos sócios, a não ser que a própria sociedade o faça através de manifestação expressa de seus integrantes, em documento próprio e devidamente registrado (contrato social ou documento apartado). Em todo o caso, os poderes atribuídos aos administradores serão aqueles indicados no contrato social, mas se o documento nada estabelecer, os poderes serão aqueles amplos e gerais para a plena gestão da sociedade, excetuadas a

---

<sup>100</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 326.

<sup>101</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 328.

oneração e alienação de bens, porque exigem a maioria do capital social (art. 1.015).<sup>102</sup>

José Waldecy Lucena, comentando sobre a figura do administrador da sociedade limitada de que trata o Código Civil, lembra do claro preconceito que pairava sobre a figura do antigo “gerente” da sociedade por quotas de responsabilidade limitada (Decreto 3.708/19), porque assim o decreto os denominava. Naquela época era comum os “gerentes” se auto denominarem “diretores”, porque preferiam se aproximar da denominação atribuída aos gestores das sociedades anônimas (Lei 6.404/76). Todavia, a partir do Código Civil, haja vista que passou ele a designar o gestor da sociedade limitada como administrador, o que se percebe é que não se menciona mais a figura do “gerente”, exceto para cargos internos e próprios das divisões administrativas que muitas vezes se sujeita a sociedade. Para o autor, o art. 1060 do Código Civil permite que a sociedade limitada seja gerida por uma pessoa jurídica.<sup>103</sup>

Para Amador Paes de Almeida, em que pese todos os sócios da sociedade limitada estarem aptos a exercer a administração, o contrato social ou o ato apartado devem mencionar claramente o administrador ou os administradores, e ambos os documentos devem ser levados a registro pela Junta Comercial. É possível a designação de um estranho ao quadro social para a administração da sociedade. Entretanto, diferentemente de Gonçalves Neto e dos demais autores supramencionados, Paes de Almeida nada fala a respeito da possibilidade (ou não) de a administração da sociedade limitada ser exercida por uma pessoa jurídica.<sup>104</sup>

De todo o estudo, se pode concluir que a sociedade limitada pode ser administrada por sócios ou não-sócios, por uma ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, desde que sejam mencionados no contrato social ou em documento apartado, mas todos devidamente registrados na Junta Comercial. No caso de a administração ser exercida por uma pessoa jurídica, basta que seja indicado e qualificado claramente o nome do ou dos representantes dessa pessoa jurídica. Desde o Código Civil não se fala mais em gerente, mas simplesmente em administrador.

---

<sup>102</sup> BORBA, J. E. T. *Idem*, p. 123.

<sup>103</sup> LUCENA, J. W. *Op. Cit.*, p. 401.

<sup>104</sup> ALMEIDA, A. P. *Idem*, p. 128.

### 2.1.2.2.3 A responsabilidade do administrador

A função do administrador da sociedade limitada não diverge, evidentemente, da função desempenhada pelo administrador de qualquer outro tipo de sociedade empresarial. O administrador tem para com a sociedade por ele administrada e para com terceiros que com ela se relacionam direta ou indiretamente o peso da responsabilidade sobre os seus ombros.

Não se pode descuidar que os atos praticados pelo administrador devem se revestir de legalidade, ser condizentes com o objeto social da sociedade por ele administrada, e ser harmoniosos com os princípios que norteiam uma boa administração.

Com relação aos poderes e responsabilidade do administrador da sociedade limitada, Alfredo de Assis Gonçalves Neto lembra que nem a lei anterior (Decreto 3.708/19) nem o Código Civil os discriminam. Todavia, a partir de 2002, para a sociedade limitada, aplicam-se as normas que dispõem sobre a administração da *sociedade simples*, sendo então previsto que “no silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade” (art. 1.015). Para o autor o administrador precisa possuir todos os poderes de gestão, para que possa fazer com que a sociedade por ele administrada atinja os seus fins sociais, notadamente o progresso e o lucro. Não se pode olvidar que um administrador sem os poderes de gestão será um administrador amarrado e por via de consequência não conseguirá cumprir com o objeto social da sociedade. Mas os atos excepcionais precisam de autorização dos demais sócios, em maioria, como ocorre com a oneração ou venda de imóveis, salvo se essa operação integrar o objeto social (imobiliária, incorporadora, etc.).<sup>105</sup>

Tecendo um paralelo entre a sociedade por quotas responsabilidade limitada (Decreto 3.708/19) e a sociedade limitada criada pelo Código Civil, José Waldecy Lucena alerta que o art. 10 do decreto previa que a responsabilidade do administrador era para com a sociedade “e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelos excessos de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei”. É certo que o mesmo ocorre com a sociedade criada pelo Código Civil, muito embora não contenha um dispositivo idêntico ao do decreto, aplicam-se ao administrador as normas que tratam do ato tido por ilícito.<sup>106</sup>

---

<sup>105</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 326.

<sup>106</sup> LUCENA, J. W. *Idem*, p. 431.

Para Lucena, a administração da sociedade limitada deve-se considerar em seus aspectos internos e externos. Nos aspectos internos, a administração deve preservar a relação com os sócios e o próprio contrato social. Nos aspectos externos, a administração deve preservar o que chama de “poder de apresentação”, que provem do contrato de sociedade ou de deliberação dos sócios. Assim, se o administrador “desmandar-se” na gestão dos negócios, estará ele responsabilizado para com seus atos, responsabilizando-se juntamente com seus demais sócios pelos prejuízos que lhe causar. Em suma, a responsabilidade do administrador deve ser apurada *interna corporis*, relativamente à sociedade e aos sócios e, em sua projeção externa, também em relação a terceiros.<sup>107</sup>

De acordo com José Edwaldo Tavares Borba, os poderes do administrador da sociedade limitada são aqueles indicados no contrato social e, no seu silêncio, serão eles os amplos poderes de gestão, com as exceções previstas para operações com imóveis (art. 1.015 do Código Civil). O autor também observa que os atos administrativos devem ser condizentes com o contrato social e, por isso mesmo, se revestir de legalidade, porque esses atos, se praticados em flagrante desvio de conduta e da legalidade, responsabilizam diretamente o administrador e a própria sociedade, trazendo os indesejáveis prejuízos aos sócios e a terceiros.<sup>108</sup>

A responsabilidade do administrador, portanto, está estritamente vinculada aos atos por ele praticados no exercício da gestão da sociedade limitada. Agindo o administrador dentro da legalidade e segundo o contrato social, amparado em princípios de que se reveste uma boa gestão, estará ele cumprindo a sua função legal e social.

#### *2.1.2.2.4 Atos praticados com abuso de poder*

Os atos praticados com abuso de poder pelos administradores da sociedade limitada são atos revestidos de ilegalidade, contrários ao contrato social, desautorizados pelos sócios e pelos princípios da boa gestão empresarial.

Como afirma Alfredo de Assis Gonçalves Neto, depois de anos de hesitação, a doutrina e a jurisprudência, interpretando os arts. 10 e 14 do Decreto 3.708/19, conseguiram firmar o entendimento de que os atos praticados pelos então sócios-gerentes, com excesso de poder

---

<sup>107</sup> LUCENA, J. W. *Idem*, p. 432.

<sup>108</sup> BORBA, J. E. T. *Idem*, p. 125.

vinculavam a sociedade, mas ainda divergiam com relação aos atos estranhos ao objeto social. Assim, os atos praticados pelos “gerentes” não eram questionados pelos terceiros contratantes, mas unicamente entre os sócios, para saber entre eles se aquele ato ou contrato deveria ou não ter sido praticado. Porém, a partir do novo Código Civil, a linha adotada pelo legislador é a de que a sociedade (e por via de consequência os sócios) não responde pelos atos de excesso praticados pelos administradores, desde que a limitação dos poderes esteja claramente definida no contrato social devidamente registrado na Junta Comercial ou, ainda, que a limitação era conhecida pelo terceiro (art. 1.015, parágrafo único, I e II), uma vez que se aplica ao administrador da *sociedade limitada*, de forma *subsidiária*, os dispositivos aplicados ao administrador da *sociedade simples* (art. 1.053).<sup>109</sup>

Adentrando às minúcias dos dispositivos legais aplicados à administração da sociedade simples e *subsidiários* à administração da sociedade limitada, Gonçalves Neto ensina que as limitações a que se sujeita a administração da sociedade limitada são de duas naturezas distintas: a) *limitações de natureza legal* – segundo a qual a administração não pode conduzir a sociedade (*e.g.*) à exploração do lenocínio ou do comércio de cocaína, pois nesses casos estaria adentrando na esfera da ilegalidade, não compreendido no âmbito da área de atuação do administrador. Da mesma forma agiria em desacordo com a legalidade a sociedade que pretendesse realizar um loteamento lunar ou que celebra casamento com outro ser, pela impossibilidade fática desses atos; e b) *limitações de natureza convencional* – são aquelas limitações impostas pela vontade de seus criadores, claramente especificadas no contrato social da sociedade. Isso considerando que os atos praticados sem a observância do contrato social são desautorizados e comprometem os administradores, já que o norte da atividade societária deve ser indicado necessariamente pelos seus sócios.<sup>110</sup>

Assim, conclui-se que o administrador não sócio só responde pela condição de administrador. Já o sócio-administrador é parte de duas relações jurídicas distintas, sendo a *primeira* como partícipe do quadro societário, para com a qual se compromete com a totalidade das suas quotas e, subsidiariamente, com o valor total do capital social, e a *segunda* como administrador, devendo zelar pela *legalidade*, pelo *contrato social* e pelas *boas práticas administrativas*, sob pena de responder não somente pelo valor do capital social, mas também com o

---

<sup>109</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 340.

<sup>110</sup> GONÇALVES NETO, A. de A. *Idem*, p. 209.

valor de todo o seu patrimônio pessoal, sem prejuízo das eventuais *sanções penais*. Daí que os atos de *abuso de poder* praticados pelo administrador são justamente os atos *desautorizados pela lei*, pelo *contrato social* e pela *boa prática administrativa*.

## 2.2 As teorias do risco e do garantismo jurídico

### 2.2.1 A responsabilidade civil e a teoria do risco

Nada obstante a responsabilidade do administrador devidamente disciplinada pelo Código Civil, não se pode olvidar da importância da responsabilidade civil para os atos praticados pela sociedade sob o seu mando. Ocorre que pelo sistema jurídico brasileiro vigente, a responsabilidade civil se alastra para além dos atos ilegais, ou que sejam praticados com excessos ou omissões, com dolo ou com culpa. Na prática, todos os atos praticados pelo administrador e pela sociedade em nome do lucro, são passíveis de indenização. É a *responsabilidade objetiva* sustentada com base na *teoria do risco*, de que tem se valido o direito civil brasileiro a partir do novo Código Civil.

A responsabilidade objetiva calcada na teoria do risco é bem delineada pelo art. 927 do Código Civil, segundo o qual a responsabilidade civil nasce de atos praticados ilegalmente, ou de atos decorrentes de *normal atividade* e que, *por sua natureza, impliquem risco para o direito de outrem*:

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187<sup>111</sup>), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

A *responsabilidade objetiva* com base na *teoria do risco* também é notada na responsabilidade atribuída aos *empresários e empresas*, porque o art. 931 do Código Civil impõe que os atos por eles praticados

---

<sup>111</sup> Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito. Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

prescindem de culpa ou dolo, pois neste caso a responsabilidade civil decorre da *simples circulação de produtos*, se bem que, no conceito, por questões óbvias, se incluem as mercadorias e os serviços:

Art. 931. Ressalvados outros casos previstos em lei especial, os empresários individuais e as empresas respondem independentemente de culpa pelos danos causados pelos produtos postos em circulação.

Como se pode verificar, os *pressupostos* à caracterização da responsabilidade civil se estabelecem no tripé: (i) *ação ou omissão ilícita, culposa ou dolosa*; (ii) *nexo de causalidade*; e (iii) *dano*. Todavia, agora, de acordo com o parágrafo único do art. 927, se observa claramente no Código Civil a *teoria do risco*, pela qual o *simples desenvolvimento de uma atividade* (profissional, comercial, industrial ou prestação de serviços), ainda que *absolutamente lícita*, traz consigo o *risco implícito ao negócio*. O fato é que pelo enunciado, toda pessoa (natural ou jurídica) que se dedica a uma atividade qualquer cria com essa atividade um risco de dano para terceiro, e assume esse dano independentemente de culpa, pelo fato de que essa atividade lhe *proporciona um ganho*.

De acordo com Carlos Alberto Menezes Direito e Sérgio Cavalieri Filho, apesar da pretensão do legislador, o fato é que o Código Civil não fez nenhuma revolução no que se refere à responsabilidade civil e à teoria do risco, tarefa que coube, no Brasil, à Constituição Federal de 1988 e ao Código de Defesa do Consumidor. Neste aspecto, a grande contribuição do novo Código Civil foi atualizar o Código de 1916 com base nos estudos realizados pela doutrina e pela jurisprudência, optando o legislador pela responsabilidade objetiva, ainda que tenha mantido como exceção a responsabilidade subjetiva (arts. 927 e 931).<sup>112</sup>

Como ensinam os supramencionados autores, além das clássicas obrigações (dar, fazer, não fazer), o Código Civil incluiu uma nova modalidade de obrigação, qual seja, a *obrigação de indenizar*,<sup>113</sup> até porque, com lembram eles, “toda manifestação da atividade humana traz em si o problema da responsabilidade”.<sup>114</sup>

<sup>112</sup> DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Comentários ao novo código civil – da responsabilidade civil, das preferências e privilégios creditórios*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 34.

<sup>113</sup> DIREITO, C. A. M.; CAVALIERI FILHO, S. *Op. Cit.*, p. 47.

<sup>114</sup> DIREITO, C. A. M.; CAVALIERI FILHO, S. *Idem*, p. 45.

Diante do que se percebe, adotando a responsabilidade objetiva calcada na teoria do risco, segundo o Código Civil, todas as pessoas naturais ou jurídicas que desenvolvem alguma atividade da qual provém seu sustento e lucro, são instados pelo legislador a indenizar por eventual dano por elas ocasionado, que de uma forma ou de outra traga prejuízo material ou imaterial a outrem. Isso tudo, é claro, sem esquecer a clássica responsabilidade subjetiva fundada na culpa ou dolo.

### 2.2.2 A responsabilidade do gestor e sua relação com a teoria geral do garantismo jurídico

A teoria geral do garantismo jurídico tem origem no garantismo penal de Luigi Ferrajoli.<sup>115</sup>

Segundo Luigi Ferrajoli, a expressão garantismo apresenta três acepções jurídicas: a) designa um modelo normativo de Direito próprio ao Estado de Direito, entendido este modelo em três planos: no plano epistemológico caracteriza-se como um sistema cognoscitivo ou de poder mínimo; no plano político como uma técnica de tutela capaz de minimizar a violência e de maximizar a liberdade; e no plano jurídico como um sistema de vínculos impostos à potestade punitiva do Estado na garantia dos direitos dos cidadãos; b) designa uma teoria jurídica da validade, da efetividade e da vigência normativas, postulando como seu problema central a divergência existente entre a norma e a prática; e c) comporta uma filosofia do Direito, uma crítica da política, assim como a necessidade de justificação externa do Direito.<sup>116</sup>

Sergio Cademartori, comentando as três acepções jurídicas apresentadas pelo garantismo de Ferrajoli, explica que estas características correspondem, no Direito Penal, ao modelo de “legalidade estrita”, que permite ao estudioso analisar um determinado sistema constitucional e constatar eventuais antinomias entre normas inferiores e seus princípios constitucionais, assim como incoerências entre práticas institucionais e as normas legais. A abordagem teórica permite estabelecer uma diferença entre ser e dever-ser do Direito, refletindo como problema central a divergência existente entre os modelos normativos (tendencialmente garantista) e as práticas efetivas (tendencialmente antigarantista). Sobre a norma legal, diz que é válida, porém ineficaz. Já com relação à prática efetiva, diz que é inválida,

---

<sup>115</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

<sup>116</sup> FERRAJOLI, L. *Op. Cit.*, p. 688 e ss.



porém eficaz. Por isso, a teoria de Ferrajoli opera redefinições dos conceitos tradicionais de validade, vigência, legitimidade e eficácia.<sup>117</sup>

De acordo com Sergio Cademartori, a teoria do garantismo jurídico revela que o Direito positivo incorporou novos valores à noção de “validade” jurídica, agora atinentes à pessoa humana, à liberdade, à igualdade, etc.. Positivaram-se valores antes apenas defendidos pelo jusnaturalismo racionalista. Por oportuno, transcrevemos parte da obra do autor:

(...) o moderno Estado constitucional de Direito incorporou diversos princípios ético-políticos a seus estatutos fundamentais, os quais determinam valores ético-políticos e de justiça das normas por ele e nele produzidas, agindo como critérios de legitimidade ou ilegitimidade não mais externos ou jusnaturalistas, mas agora internos ou positivistas.

(...) com a formação dos modernos Estados constitucionais de Direito, foram incorporados pelo Direito positivo os conteúdos ou valores de justiça elaborados pelo jusnaturalismo racionalista e ilustrado: o valor da pessoa humana, a igualdade, os direitos civis e políticos, bem como as garantias processuais de liberdade e certeza. Todos esses princípios ou valores, afirmados na forma de direitos *naturais*, foram consagrados nas constituições modernas como direitos *fundamentais* que contêm limitações ou imperativos negativos, ou também positivos, como aqueles expressados pelos Direitos sociais.<sup>118</sup>

Segundo o supramencionado autor, o pano de fundo da teoria geral do garantismo está alicerçado, em grande parte, pela importante distinção entre quatro diferentes predicados que se podem atribuir às normas, sendo eles: justiça, vigência, validade e eficácia (efetividade). Deste modo: a) a norma é “justa” quando responde positivamente a determinado critério de valoração ético-político (logo, extrajurídico); b) a norma é “vigente” quando é despida de vícios formais; ou seja, foi emanada ou promulgada pelo órgão competente, de acordo com a lei; c)

---

<sup>117</sup> CADEMARTORI, Sergio. *Estado de direito e legitimidade*. 2ª Ed. Campinas: Editora Studium, 2006, p. 97.

<sup>118</sup> CADEMARTORI, S. *Op. Cit.*, p. 99.

a norma é “válida” quando está imunizada contra vícios materiais; ou seja, não está em contradição com nenhuma norma hierarquicamente superior; e d) a norma é “eficaz” quando de fato observada pelos seus destinatários.<sup>119</sup>

Para Adriano De Bortoli, Ferrajoli define o “Estado de Direito Garantista”, designando não somente um “Estado legal” ou “regulado pela lei”, mas um modelo nascido das modernas Constituições, caracterizando-se da seguinte forma: a) no plano formal, pelo princípio da legalidade, em virtude do qual todo poder público - legislativo, judicial e administrativo - está subordinado a leis gerais e abstratas, que disciplinam suas formas de exercício e cuja observância se acha submetida ao controle de legitimidade (realizada por parte de juízes autônomos do mesmo e independentes); b) no plano substancial, pela funcionalização de todos os poderes do Estado a serviço da garantia dos Direitos fundamentais dos cidadãos, mediante a incorporação limitativa em sua Constituição dos deveres públicos correspondentes (proibições de lesar os Direitos de liberdade e das obrigações de dar satisfação aos Direitos sociais, assim como dos correlativos poderes dos cidadãos de ativar a tutela judicial). Afirma o autor que graças a estas duas fontes não existem, no Estado de Direito, poderes sem regulação e atos de poder incontrolláveis: nele todos os poderes se encontram limitados por deveres jurídicos, relativos não só à forma, mas também aos conteúdos de seu exercício, cuja violação é causa de invalidade dos atos acionáveis judicialmente e, ao menos teoricamente, de responsabilidade para seus autores. Daí que a mera legalidade, ao limitar-se a subordinar todos os atos à lei, coincide com sua legitimação formal, enquanto que a estrita legalidade, ao subordinar todos os atos, incluídas as leis, aos conteúdos dos Direitos fundamentais, coincide com sua legitimação substancial.<sup>120</sup>

Como visto, os princípios da teoria geral do garantismo de Ferrajoli, não obstante terem sido pensados inicialmente em relação ao Direito Penal, aplicam-se à todas as áreas do Direito, inclusive ao Direito Civil e ao Direito Tributário.

Assim, no Direito Civil e no Direito Tributário, mais especificamente no campo da responsabilidade do administrador da sociedade limitada (responsabilidade civil e responsabilidade tributária), a norma legal pode (e deve) igualmente observar os parâmetros norteadores do garantismo jurídico, ou seja: ser “justa”; estar “vigente”;

---

<sup>119</sup> CADEMARTORI, S. *Idem*, p. 101-102.

<sup>120</sup> BORTOLI, Adriano De. *Garantismo jurídico, Estado constitucional de Direito e administração pública*. Dissertação apresentada para conclusão de Mestrado em Direito na UFSC. In: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/adriano\\_de\\_bortoli.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/adriano_de_bortoli.pdf)

ser “válida”; e ser “eficaz”. Portanto, é perfeitamente aplicável a teoria do garantismo jurídico à norma que trata da responsabilidade do gestor, para que, através dela, se alcance o seu objetivo, anulando as divergências entre a teoria (norma formal) e a prática efetiva.

Os princípios ético-políticos e os novos valores da pessoa humana, da igualdade, das garantias processuais, da liberdade e da certeza, devem ser absorvidos pela norma jurídica que trata da responsabilidade civil e tributária, no sentido de assegurar a sua validade propriamente vista de acordo com esses novos valores. Isso porque, como em qualquer área do Direito, e principalmente por aproximação ao Direito Penal, o Direito Tributário, evidentemente, é poderoso meio de distribuição da paz e harmonia no seio da sociedade, promovendo a igualdade e viabilizando a organização Estatal e social. Assim, no moderno Estado constitucional de Direito, a sua eficácia (razão final), dependerá do efetivo preenchimento de todos os valores de validade, vigência, legitimidade, todos redefinidos pela teoria garantista, para que o gestor promova o recolhimento do tributo na certeza de que o seu esforço será aplicado de acordo com as prioridades claramente definidas pela lei e, por outro lado, saberá que o agente público estará vinculado ao efetivo fim social, devendo dar satisfação aos Direitos sociais eleitos como prioritários.

### 3 A RESPONSABILIZAÇÃO DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA

O desfecho final da presente dissertação é justamente a análise da responsabilização do administrador pelas dívidas tributárias impagas pela sociedade limitada por ele gerida, partindo-se das hipóteses enumeradas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional.

Pelo que já se viu até aqui, pode-se perceber que o legislador reservou a responsabilização do administrador da sociedade limitada (e das demais sociedades), para reprimir atos com excesso de poderes, com infração à lei e ao contrato social.

Como já afirmado na introdução deste estudo, interessa desvendar as causas que podem gerar a responsabilização do administrador da sociedade limitada, pois esse tipo societário é o mais utilizado pelos pretendentes empreendedores brasileiros, pela evidente praticidade e simplicidade do modelo.

Ainda que a novel “empresa individual” criada pela Lei 12.441, de 11 de julho de 2011, venha a assumir futuramente a preferência nacional, o modelo de responsabilidade tributária do administrador dessa pessoa jurídica é o mesmo modelo aplicado à sociedade limitada, como determina a própria lei criadora.<sup>121</sup> Além do mais, como já afirmado anteriormente, o art. 135 do CTN não faz distinção ao tipo societário, valendo tanto para a sociedade limitada, como para qualquer outro tipo societário, e não deverá ser diferente em relação à empresa individual, justamente por se tratar de uma pessoa jurídica.

---

<sup>121</sup> Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

§ 1º O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada.

§ 2º A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade.

§ 3º A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração.

§ 4º (VETADO).

§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

**§ 6º Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas.**

Por final, a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN é analisada sob o prisma das teorias do risco e do garantismo jurídico, fortemente presentes no atual Código Civil (teoria do risco), e no conceito e definição de um moderno Estado constitucional de Direito (garantismo jurídico).

### **3.1 Os atos que permitem a responsabilização tributária do administrador de acordo com o art. 135 do CTN**

Com relação aos atos praticados pelo administrador da sociedade limitada e que permitem a sua responsabilização pelo pagamento dos tributos, é possível concluir que o legislador, por meio do art. 135 do CTN, deixou claro que essa hipótese está vinculada à prática de atos ilegais, abusivos e em direção contrária ao que previamente estabelecido no contrato social da sociedade.

De acordo com o que verificado no capítulo primeiro (item 1.3.2.2), o responsável tributário, para a doutrina e para o próprio Código Tributário Nacional, será sempre um terceiro, uma vez que essa figura (responsável) só é invocada na hipótese de ser impossível ao próprio agente da hipótese de incidência (contribuinte) fazê-lo, uma vez que não se aciona o responsável, para depois acionar o contribuinte.

O Código Tributário Nacional (art. 135) enumera três hipóteses em que a responsabilidade pelo pagamento do tributo é transferida para o administrador (terceiro). São elas:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Sobre o art. 135 do CTN, Luciano Amaro frisa que a responsabilidade tributária nele mencionada exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte, que é a pessoa jurídica para a qual o administrador age, ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente, pois essa responsabilidade não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”.<sup>122</sup> Mas em quaisquer das hipóteses do

---

<sup>122</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 327.

art. 135 do CTN, os atos devem ser praticados em nome de um terceiro (em nome da sociedade administrada), pelo próprio administrador (que é o agente), seja através de atos com excesso de poderes, seja de infração à lei ou ao contrato social.<sup>123</sup>

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a responsabilidade de terceiros “é típica de responsabilidade indireta por transferência, mas não implica, desde logo, o dever desses terceiros de vigiar os contribuintes e de zelar pelos seus interesses”.<sup>124</sup> A responsabilidade mencionada no art. 135 do CTN é de natureza personalíssima e está ligada à pessoa que, mesmo não sendo o contribuinte, opinou, determinou, sugeriu, como administrador, como gestor, como representante legal do contribuinte. É caso nítido de transferência da responsabilidade aos diretores e gestores de pessoas jurídicas pelos tributos devidos por elas (contribuintes) e que por dolo deles esse mesmo tributo não tenha sido recolhido.<sup>125</sup> Mas o autor lembra que é necessário que a pessoa jurídica “prove a sua inocência”, para que ela possa permanecer fora da esfera de responsabilidade que será atribuída ao administrador, pois se assim não for, se estará permitindo a prática de “planejamentos tributários marotos”, com a clara intenção de lesar a arrecadação tributária.<sup>126</sup>

José Eduardo Soares de Melo afirma que a responsabilidade tributária do terceiro tipificada pelo art. 135 do CTN não se presta a enquadrar o sócio ou acionista administrador pelo mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento de tributo devido por sua administrada. É que o simples inadimplemento é até compreensível devido às normais dificuldades financeiras a todos os negócios empresariais. Por isso, para poder atingir o patrimônio desse terceiro, é necessário que o administrador tenha agido efetivamente com dolo, pretendendo fraudar a arrecadação tributária, uma vez que o inadimplemento da obrigação, para este caso, deve resultar de sua clara e determinante intervenção.<sup>127</sup>

Segundo Andréa M. Darzé, para a fixação da responsabilização tributária, o legislador se vale de dois fatos: os fatos lícitos e os fatos ilícitos. Mas com relação à responsabilidade tributária do administrador

---

<sup>123</sup> AMARO, L. *Op. Cit.*, p. 328.

<sup>124</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 629.

<sup>125</sup> COÊLHO, S. C. N. *Op. Cit.*, p. 629.

<sup>126</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 636.

<sup>127</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 263.

(art. 135 do CTN), não há dúvida de que se trata de responsabilidade por atos ilícitos, havendo um claro *animus puniendi* na providência sancionatória adotada pelo legislador.<sup>128</sup>

Para Zenildo Bodnar, a natureza jurídica da responsabilidade tributária está em sintonia com os fundamentos da imputação da responsabilidade, tratando-se de assunto de extrema relevância ao mundo jurídico, uma vez que a conclusão a que se chega sobre a natureza jurídica da responsabilidade influenciará diretamente nos critérios para se aferir a responsabilidade pessoal do administrador. Segundo o autor, em relação à responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN são várias as posições da doutrina e da jurisprudência sobre a sua natureza jurídica, entre elas a pessoal, a solidária, por substituição, a sancionatória, a subsidiária e a fiduciária.<sup>129</sup>

Bodnar defende que a responsabilidade tributária do administrador não exclui a possibilidade de exigir primeiramente o tributo da sociedade gerida, e somente se ela não tiver condições financeiras para realizar o pagamento do tributo é que se pode exigir essa quantia do administrador. O autor lembra que essa conclusão decorre do fato de que o ante-projeto do CTN (de 1953) previa em seu art. 163 que a responsabilidade tributária do terceiro implicava “*a exclusão da responsabilidade do sujeito passivo*”. Portanto, se esse dispositivo foi rejeitado pelo legislador, fica claro que a responsabilização do administrador só ocorrerá se a pessoa jurídica por ele gerida não pagar o tributo devido.<sup>130</sup>

Como se percebe, desde que devidamente comprovados os fatos pela Fazenda Pública, a quem cabe o ônus da prova, são três as hipóteses de responsabilização do administrador da sociedade, por atos por ele praticados, desde que esses atos estejam revestidos de abuso de poder, de ilegalidade, ou que sejam contrários ao contrato social. Mas além dessas hipóteses, a Fazenda Pública também pode provar a chamada “dissolução irregular” da sociedade, circunstância que vem igualmente permitindo a responsabilização do administrador, tese essa que conta com o aval do Superior Tribunal de Justiça, como adiante se verá, por ocasião do estudo individualizado de cada caso.

---

<sup>128</sup> DARZÉ, Andréa M.. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 173.

<sup>129</sup> BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. Curitiba: Juruá, 2005, ps. 105-106.

<sup>130</sup> BODNAR, Z. *Op. Cit.*, ps. 110-111.

### 3.1.1 Atos praticados com excesso de poderes

Como o texto legal já permite compreender, o administrador que exerce a sua função gestora com excesso de poderes, pode ser responsabilizado pelo pagamento do tributo. Essa é a primeira hipótese.

Entretanto, o CTN (art. 135, *caput*), não define quais seriam esses atos praticados com abuso de poder.

Segundo De Plácido e Silva, excesso de poderes pode ser assim definido:

É a expressão usada para indicar todo ato que é praticado por uma pessoa, em virtude de mandato ou de função, fora dos limites da *outorga* ou da *autoridade*, que lhe é conferida.

Se o excesso de poder se manifesta no exercício de um cargo ou função, em que a pessoa age dentro de sua competência e jurisdição, determinadas regularmente, o ato que não está autorizado a praticar, por lhe faltar competência, diz-se também *abusivo* ou *arbitrário*.

Quando o excesso de poder ocorre no mandato, também se diz abusivo, porque não se encontra consignado na outorga conferida ao mandatário. E por ele não é obrigado o mandante.

O excesso de poder em relação ao mandato também se diz excesso de *mandato*. E se constitui em infração ao contrato, em virtude da qual o mandante, segundo o princípio de que *qui excessit, aliud quid fecisse videtur*, não reconhece, para o caso, o mandatário como pessoa autorizada a praticá-lo: é um estranho que não o obriga.<sup>131</sup>

Para Luciano Amaro, o ato praticado com excesso de poderes é aquele ato “para o qual o administrador não detinha poderes”.<sup>132</sup>

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, os atos praticados pelo gestor com abuso de poder e que geram a sua responsabilidade tributária devem ser claramente dolosos, pois para a aplicação do art. 135 o dolo é elementar.<sup>133</sup>

Hugo de Brito Machado afirma que os atos que ensejam a responsabilização pessoal do administrador são atos abusivos e não

<sup>131</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. V. II, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 236.

<sup>132</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 329.

<sup>133</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 635.



simples atos que acabam gerando o inadimplemento da obrigação tributária por insuficiência da capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica. Deste modo, se o administrador pratica um ato fora da esfera de sua atribuição, ato este que o contrato social não lhe autorizava, e se desse ato ilegal resultar uma obrigação tributária, essa obrigação tributária será de responsabilidade pessoal desse mesmo administrador.<sup>134</sup>

Segundo José Otávio de Vianna Vaz, quando o CTN menciona “excesso de poderes”, está se referindo aos poderes conferidos pela legislação comum, principalmente a civil e a comercial, às pessoas mencionadas no inciso III do art. 135, e referidos atos são decorrentes dos mandatos e funções inerentes à sua atividade.<sup>135</sup>

Zenildo Bodnar, manifestando-se especificamente sobre *o ato abusivo* referido pelo *caput* do art. 135 do CTN, afirma que é ele a conduta dolosa ou culposa praticada pelo administrador, que implique dilapidação do patrimônio da pessoa jurídica, em prejuízo dos credores, entre eles a Fazenda Pública.<sup>136</sup> Ao contrário dos demais autores, Bodnar, referindo-se à tese de João Luis Nogueira Matias, entende que os atos praticados com culpa pelo administrador também podem gerar a sua responsabilização, pois “decorre de atos gerenciais sem o devido zelo, ou seja, sem o cuidado que seria razoável esperar do homem probro comum”.<sup>137</sup>

O Supremo Tribunal Federal possui o entendimento de que para poder responsabilizar o sócio-gerente para o pagamento dos tributos devidos pela sociedade por cotas de responsabilidade limitada, é preciso que a Fazenda Pública comprove a prática de “atos revestidos de abuso de poder” por parte do administrador, e esses atos podem ser atos praticados com dolo ou culpa:

(...) O sócio não responde, em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, pelas obrigações fiscais da sociedade, quando *não se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato*. Hipótese em que não há prova reconhecida nas decisões das instâncias ordinárias de a sociedade

---

<sup>134</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, ps. 586-587.

<sup>135</sup> VAZ, José Otávio de Vianna. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN*. Belo Horizonte: DelRey, 2003, p. 133.

<sup>136</sup> BODNAR, Z. *Op. Cit.*, p. 120.

<sup>137</sup> BODNAR, Z. *Idem*, p. 122.

haver sido criada objetivando causar prejuízo à Fazenda, nem tampouco restou demonstrado que as obrigações tributárias resultaram de *atos praticados com excesso de poderes* ou infração de lei, contrato social ou dos estatutos, por qualquer dos sócios. (...) (RE n. 108728/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ de 14.11.1991).

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a matéria segue na mesma linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal:

(...) A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, *somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes*, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. (...) (AgRg no AgRg no REsp 881911/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 06.05.2009).

Para o Superior Tribunal de Justiça, os atos praticados com excesso de poderes também podem ser dolosos ou culposos, dependendo a responsabilização do administrador da análise do elemento subjetivo:

(...) o elemento *subjetivo* se caracteriza em tese com *atos dolosos ou culposos* dos administradores que dilapidassem a garantia da Fazenda Pública, ou seja, o elemento subjetivo estaria contido *a priori* nos atos que distraíssem o patrimônio do devedor em detrimento do Erário não possibilitando o adimplemento das obrigações tributárias pela sociedade. (...) (REsp 206526/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 11.03.2002).

O Tribunal Regional Federal da Quarta Região em Porto Alegre também vem reconhecendo a responsabilidade do administrador pelas dívidas tributárias da sociedade por ele gerida para os casos de atos praticados *com evidente abuso de poderes* e que sejam efetivamente comprovados pela Fazenda Pública:

(...) O art. 135, III, do CTN, autoriza o redirecionamento da execução contra os diretores ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, quando praticarem *atos com excesso de*

*poderes* ou infração à lei, contrato social ou estatuto. 2. Além de comprovar a participação consciente em atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto, que acarrete o inadimplemento do tributo, bem como a existência de indícios de dissolução irregular, deve o exequente provar que o sócio ou administrador tenha efetivamente exercido as suas funções ao tempo do surgimento da obrigação tributária. (...) (TRF4, AG 0006262-31.2011.404.0000, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 10/08/2011)

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina, seguindo e aplicando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, afirma que para responsabilizar o administrador pelos seus atos, é preciso que a Fazenda Pública comprove que esses atos tenham sido praticados *com excesso de poderes*:

(...) O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este *agiu com excesso de poderes*, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. (AC 2009.028471-3, Rel. Des. José Volpato de Souza, DJE de 06.04.11)

Para que nasça a responsabilização pessoal do administrador pelas dívidas tributárias da sociedade limitada pela hipótese de ato praticado *com excesso de poderes*, é preciso estar demonstrado cabalmente que o administrador praticou *ato para o qual o contrato social não lhe autorizava*, e que foi justamente esse ato não autorizado que fez surgir essa obrigação tributária.

Com relação ao ato com excesso de poderes ser praticado com *dolo* ou *culpa*, não obstante haver clara resistência de parte da doutrina, como anteriormente mencionado, a tendência, avalizada pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, é que para ambas as hipóteses seja permitida a responsabilização do administrador, mas para ambas as hipóteses é preciso se verificar o *elemento subjetivo*, sendo imprescindível que a Fazenda Pública prove a prática de tais atos dolosos ou culposos por parte do administrador.

### 3.1.2 Atos praticados com infração de lei

A segunda hipótese para a responsabilização do administrador da sociedade é a ocorrência de atos por ele praticados com infração de lei.

A princípio, a expressão infração de lei não gera maiores dúvidas, pois uma lei infringida é sempre uma ilegalidade, e as ilegalidades não são permitidas no nosso sistema jurídico positivista.

Porém, a ilegalidade a que se refere o *caput* do art. 135 do CTN não é qualquer ilegalidade, pois o simples inadimplemento do tributo já é uma ilegalidade. Daí a necessidade de se verificar quais são “essas ilegalidades” que permitem a responsabilização do administrador.

De Plácido e Silva conceitua infração nos seguintes termos:

Do latim *infractio*, de *infringere* (quebrar, infringir), designa o fato que viole ou infrinja disposição de lei, onde há cominação de pena.

Mas, em sentido mais amplo, a infração também se aplica a outras *violações* ou *quebramentos*, resultantes do não cumprimento de obrigação, a que se imponha pena, não se restringindo, pois, às transgressões de regras legais ou regulamentares.

É muito comum o uso do vocábulo para designar as infringências às leis fiscais, dizendo-se, assim, *infrações fiscais*, ou sejam as ações ou omissões que venham infringir princípios e disposições dos regulamentos fiscais ou do Direito Fiscal.<sup>138</sup>

A ilegalidade é assim definida, também por De Plácido e Silva:

Mostra-se a *qualidade do que é ilegal*. Assim se entende todo ato ou ação que se promova contrariamente ao que está instituído em lei, ou que seja excedente a seu teor.

Desse modo, *ilegalidade* pode conduzir o sentido de *arbitrariedade*, quando se revela um excesso de autoridade ou a prática de ato abusivo ou não autorizado legalmente. (...)

Ilegalidade, assim, é o que é contra a *legalidade*, ou seja, é a demonstração do que está em oposição à lei.<sup>139</sup>

<sup>138</sup> SILVA, D. P. *Op. Cit.*, 1996, p. 468.

<sup>139</sup> SILVA, D. P. *Idem*, p. 406.

Segundo Luciano Amaro, o ato praticado com *violação* de lei “não é permitido para o exercício de poderes regulares”, que são atribuídos aos administradores de um modo geral.<sup>140</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho lembra que a infração de lei mencionada pelo art. 135 do CTN “não é a infração objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa”. Daí que o simples inadimplemento tributário, por dificuldades financeiras, apesar de representar uma ilicitude, não gera a responsabilização do administrador.<sup>141</sup>

Hugo de Brito Machado, sobre a ilegalidade que pode determinar a responsabilização do administrador, assim se manifesta:

(...) Em qualquer espécie de repercussão do tributo, seja qual for a doutrina acatada nesse ponto, a responsabilidade dos gerentes e diretores não será diferente. Deve-se distinguir, repita-se, o ato da pessoa jurídica do ato da pessoa natural que a corporifica, para se saber quem praticou a infração à lei. Se o tributo (direto ou indireto) não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos, ou os utiliza para outros fins lícitos (v.g. pagamento de folha de salários), tem-se uma dívida da sociedade, não paga pela sociedade. Entretanto, se esse mesmo tributo (direto ou indireto) não é pago porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos que a dirigem, que dolosamente não recolhem o tributo e do valor respectivo se apropriam, em infração da lei societária, tem-se nítida a incidência da norma contida no artigo 135, III, do CTN. Neste último caso, ressalte-se, não foi da pessoa jurídica o ato que infringiu a lei, não pagando o tributo, mas do seu diretor ou gerente, enquanto pessoa natural. Importante é verificar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária, outra para fins de responsabilidade civil, outra para fins comerciais e outra para fins trabalhistas. A infração à lei capaz de responsabilizar o diretor ou sócio-gerente é uma só, em virtude de configurar-se com a violação das disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.<sup>142</sup>

---

<sup>140</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 328.

<sup>141</sup> COÊLHO, S. C. N. *Idem*, p. 635.

<sup>142</sup> MACHADO, H. de B. *Op. Cit.*, ps. 590-591.

Para José Otávio de Vianna Vaz, a *infração de lei* mencionada no *caput* do art. 135 do CTN não é somente a lei tributária, mas todas as leis que regem os diversos tipos societários. O autor corrobora a tese de Sacha Calmon Navarro Coêlho e de Hugo de Brito Machado, de que o simples inadimplemento tributário, por necessidade e despido de dolo, não se presta a responsabilizar o administrador pelo não recolhimento da obrigação tributária.<sup>143</sup>

De regra, os acórdãos de autoria do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, assim como do Tribunal Regional Federal da Quarta Região e do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, se aplicam tanto à hipótese de atos praticados pelo administrador com excesso de poderes, como também às hipóteses de *infração de lei* e do *contrato social*. O mesmo ocorre com o ônus da prova, que recai sobre a Fazenda Pública.

Especificamente sobre o inadimplemento da obrigação tributária, o Superior Tribunal de Justiça vem avalizando a tese de que ela não gera a responsabilização automática do administrador, tanto que editou a Súmula 430, com o seguinte enunciado:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Constata-se que a *infração de lei* mencionada no *caput* do art. 135 do CTN, compreende a infração de lei tributária, como também da civil, comercial, societária ou penal, e que implica (a infração) no nascimento de uma obrigação tributária para a sociedade. Mas não é qualquer ilegalidade que permite a responsabilização do administrador, sendo necessária uma análise profunda de cada caso.

Para permitir que o ato praticado com infração de lei possa gerar a responsabilização do administrador, é fundamental que seja analisado o *elemento subjetivo* da conduta, seja ela *dolosa ou culposa*, averiguando-se as circunstâncias em que esses atos são praticados, pois o simples inadimplemento tributário, por dificuldades financeiras, não obstante ser uma ilegalidade, não permite que se responsabilize o administrador.

Para que se permita a responsabilização do administrador, no caso de inadimplemento da obrigação tributária, é preciso que a Fazenda Pública comprove, por exemplo, o desvio de recursos que pertencem ao patrimônio da sociedade, para a esfera particular do patrimônio do

---

<sup>143</sup> VAZ, J. O. de V. *Op. Cit.*, p. 137.

administrador ou, que mesmo não havendo desvio do patrimônio da sociedade, haja evidente desvio de finalidade do recurso que seria destinado para o pagamento do tributo, como ocorre, *v.g.*, com a aquisição de um veículo, um barco ou uma aeronave, luxos esses que nada contribuem para o desenvolvimento do objeto social da sociedade, mas somente para servir aos caprichos do administrador.

### 3.1.3 Atos praticados com infração do contrato social

É sabido que é através do contrato social que nasce a sociedade, em especial a sociedade limitada.

Os sócios, ao firmarem o contrato social, entre outras condições, definem qual será o objeto societário, o valor do capital social, a duração da sociedade, a participação de cada sócio, assim como quem será o administrador. Esse documento é o verdadeiro norte pelo qual se deve guiar o administrador, no desenvolvimento da sua função. É através do contrato, aliado à legalidade e às boas práticas administrativas, que o administrador encontra a resposta para a retidão de seus atos.

De Plácido e Silva assim conceitua a sociedade, partindo da definição do instrumento da sua constituição, que é o contrato:

(...) sociedade tem um conceito próprio: revela-se na organização constituída por duas ou mais pessoas, por meio de um contrato, ou convenção, tendo o objetivo de realizar certas e determinadas atividades, conduzidas ou empreendidas em benefício e em interesse comum. (...)

Geralmente, é definida a sociedade como o contrato em que duas ou mais pessoas, juridicamente capazes, convencionam ou ajustam a constituição de uma sociedade, contribuindo cada uma delas com uma parte de seu capital social, ou com o seu trabalho, e tendo em mira a exploração de um determinado negócio ou de certa indústria, cujos resultados ou lucros serão repartidos entre elas. Como se verifica, sob este aspecto, a sociedade designa o próprio contrato social, em que se firma o ajuste para a sua composição. Por uma síntese, pois, é tido o contrato de sociedade na expressão singela de sociedade.<sup>144</sup>

---

<sup>144</sup> SILVA, D. P. *Idem*, p. 406.

Como se vê, se o contrato social é a “própria sociedade”, pode-se afirmar que a *infração do contrato social* atinge a própria sociedade, na pessoa de todos os sócios, administradores ou não.

Como lembra Luciano Amaro, em relação aos atos praticados pelo administrador no mando dos negócios, muitos deles podem se enquadrar em mais de uma das hipóteses enumeradas pelo *caput* do art. 135 do CTN, uma vez que um ato ilegal será praticado fora do exercício regular, e um ato com excesso de poderes pode violar instantaneamente o *estatuto e a lei*.<sup>145</sup>

Segundo Hugo de Brito Machado, a *infração ao contrato social* se comprova mediante a prática de atos por parte dos administradores e que sejam justamente contrários às diretrizes e ditames inseridos no próprio contrato social ou estatuto. Para exemplificar, o autor menciona o art. 10 da já revogada Lei das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada (Decreto 3.708/19), que já previa a responsabilidade pessoal do “sócio-gerente” quando praticasse atos contrários ao contrato social.<sup>146</sup>

Para José Otávio de Vianna Vaz, tanto o contrato social como o estatuto social são termos utilizados pelo Direito para designar o ato constitutivo da sociedade de direito privado. Os administradores recebem suas orientações e poderes pelo próprio contrato social. Destarte, a *infração do contrato social* é uma espécie de “excedimento dos poderes” recebidos diretamente do contrato social. “Assim, qualquer “excesso de poderes” por parte do representante caracteriza “infração do contrato””.<sup>147</sup>

Vianna Vaz observa que “sendo o contrato social um instrumento celebrado *inter partes*, ainda que haja infração ao mesmo, a obrigação subsiste perante terceiros, por força da “teoria da aparência””, pois não é lícito à pessoa jurídica, exceto nos casos expressamente definidos em lei, se esquivar do cumprimento da obrigação tributária, agarrando-se à infração do contrato social como excludente de sua responsabilidade.<sup>148</sup>

Como já afirmado, as decisões e precedentes transcritas em relação ao “item 3.1.1”, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos Tribunais de Apelação, se aplicam como uma luva ao caso de *infração do contrato social*. O mesmo vale para o ônus da prova, que cabe à Fazenda Pública.

---

<sup>145</sup> AMARO, L. *Idem*, p. 328.

<sup>146</sup> MACHADO, H. de B. *Idem*, p. 589.

<sup>147</sup> VAZ, J. O. de V. *Idem*, p. 134.

<sup>148</sup> VAZ, J. O. de V. *Idem*, p. 134.



Percebe-se que os atos praticados pelo administrador e que configuram uma *infração do contrato social* estão diretamente ligados ao que pré-estabelece o documento constitutivo da sociedade, o contrato social.

Se no contrato social estiver previsto que o administrador não pode vender um bem imóvel, por exemplo, pressupõe-se que os sócios pretenderam prevenir a dilapidação do patrimônio da sociedade, o que pode esvaziar a capacidade para que a sociedade possa honrar os seus compromissos, inclusive os tributários. Não que se possa pagar o tributo com o imóvel, mas que a sua falta pode gerar uma inexistência de garantias para, *v.g.*, contratar financiamento para capital de giro da sociedade e, sem capital de giro, a sociedade pode não ter condições de cumprir a obrigação tributária. Esse é um caso típico de *infração do contrato social*, que pode responsabilizar pessoalmente o administrador, desde que devidamente comprovado pela Fazenda Pública.

### 3.1.4 Encerramento irregular da sociedade

Outra hipótese que tem sido utilizada pelos tribunais e que vem permitindo a responsabilidade do administrador para o pagamento das dívidas tributárias da sociedade por ele gerida é a chamada “dissolução irregular” da sociedade.

Ocorre que muitas vezes, justamente porque a sociedade é devedora de obrigações tributárias, ela deixa de informar à Junta Comercial e por consequência à Fazenda Pública que encerrou as suas atividades. Se a sociedade é encerrada normalmente, com a baixa na Junta Comercial, surgindo uma obrigação tributária decorrente do tempo em que a sociedade esteve em atividade, essa responsabilidade será imediatamente direcionada para os administradores. Contudo, no caso de a sociedade ter “encerrado de fato” as suas atividades, mas sem baixa na Junta Comercial, esse ato pode levar a Fazenda Pública a erro, deixando de pleitear a responsabilização dos administradores, permitindo, por equívoco, a prescrição, por exemplo.

Para De Plácido e Silva, o termo irregular implica em ato “Contrário a regular. Que sai da regra jurídica ou que contravém à lei ou ao regulamento. Equivalente à ilegalidade”.<sup>149</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho prega que “o desfazimento ou a dissolução de fato da sociedade” é ato nitidamente doloso praticado

---

<sup>149</sup> SILVA, D. P. *Idem*, p. 521.

pelos gestores da sociedade, e por isso “aproposita a responsabilidade dos sócios”.<sup>150</sup>

Segundo Zenildo Bodnar, a dissolução irregular, em si, não é suficiente para responsabilizar o administrador, sendo necessário o exame das circunstâncias e do contexto de tais atos. Afirma ele que:

A despeito de a dissolução irregular da sociedade caracterizar indício da existência de atos praticados com infração à lei, tal fato não serve, por si só, como fundamento para atribuição de responsabilidade ao sócio ou administrador, especialmente, considerando a realidade social das empresas no Brasil.

Não existe previsão legal de atribuição direta de responsabilidade apenas pela dissolução irregular. Mesmo nesse caso, é imprescindível que esteja demonstrada a presença dos pressupostos autorizadores, especialmente o comportamento doloso ou culposo por parte do sócio responsável, na ocasião da dissolução irregular.

Com efeito, muitas podem ser as causas geradoras da dissolução irregular não necessariamente decorrentes da prática de atos dolosos ou culposos atribuídos aos gestores.<sup>151</sup>

A dissolução irregular como causa da responsabilização dos sócios está sedimentada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, tendo aquela Corte Superior de Justiça emitido a Súmula n. 435, que possui o seguinte enunciado:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

A responsabilização do administrador por conta da dissolução irregular da sociedade por ele gerida é defendida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Segundo a tese pregada pelo Superior Tribunal de Justiça, o sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua

---

<sup>150</sup> COELHO, S. C. N. *Idem*, p. 636.

<sup>151</sup> BODNAR, Z. *Idem*, p. 130.

dissolução, viola a lei (v.g. os arts. 1.150 e 1.151, do CC). A não-localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção *iuris tantum* de dissolução irregular e, portanto, a responsabilização do gestor. Esse posicionamento fica claro com a leitura do seguinte acórdão:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA NÃO LOCALIZADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. 1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção *iuris tantum* de *dissolução irregular*. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08. 2. Embargos de divergência conhecidos em parte e providos (EREsp 852.437/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 22/10/2008, DJe 3/11/2008)

O Tribunal Regional Federal da Quarta Região em Porto Alegre vem seguindo a jurisprudência firmada pelo STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. LEGITIMIDADE. A legitimidade passiva para o redirecionamento é do sócio-gerente contemporâneo à *dissolução irregular da sociedade*, a quem cabia promover o encerramento das atividades com a devida averbação no Registro Público. (TRF4, AG 0007470-50.2011.404.0000, Primeira Turma, Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, D.E. 17/08/2011)

O fundamento que vem orientando o TRF4 a admitir a dissolução irregular da sociedade como hipótese para responsabilizar o administrador consta do voto proferido pelo relator do acórdão acima reproduzido:

Em se tratando de *dissolução irregular da sociedade*, é lícito presumi-la quando a executada cessa suas atividades ou deixa de funcionar no

endereço indicado no contrato social, arquivado na junta comercial, desaparecendo sem indicar nova direção e sem reserva de bens suficientes para a quitação de suas obrigações fiscais. Isso porque a pessoa jurídica tem o dever de promover sua regular liquidação, averbando a dissolução no Registro Público, realizando o ativo, pagando o passivo, distribuindo eventual remanescente aos sócios, cancelando a inscrição, comunicando a desativação à Secretaria da Receita Federal, entre outras providências legais. O não atendimento dessas formalidades autoriza a presunção de que houve dissipação dos bens por parte de seus administradores, em prejuízo de eventuais credores.

De outra parte, é suficiente, para a caracterização de situação autorizadora do redirecionamento da execução contra o sócio ou administrador, a certidão do oficial de justiça atestando sua ocorrência, cabendo aquele provar, na via própria, não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. (...)

Com efeito, a dissolução da sociedade e sua liquidação devem observar processo próprio em que os direitos dos sócios e de terceiros são acautelados, sendo certo que o descumprimento dessas formalidades configura infração à lei, atraindo a responsabilidade do administrador pelas conseqüências de seus atos.(...)

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina vem seguindo a orientação passada pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS-GERENTES - CTN, ART. 135, INC. III - ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA DEVEDORA SEM O PAGAMENTO DO TRIBUTO - INFRAÇÃO À LEI - CONFIGURAÇÃO. A *dissolução irregular da empresa* devedora sem deixar patrimônio suficiente para garantir o pagamento de crédito tributário é o suficiente a configurar "a infração à lei", prevista no ART. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional, de forma a referendar o

reconhecimento da responsabilidade dos seus sócios-gerentes ali tratada. (TJ/SC, AC 2010.082423-6, Relator Luiz César Medeiros, Terceira Câmara de Direito Público, DJE de 16/08/2011)

Segundo se pode concluir, os tribunais vêm aplicando a tese da *dissolução irregular* como hipótese que se amolda à *infração de lei* por parte do administrador, capaz de atribuir-lhe a responsabilidade pelo pagamento do tributo, nos termos do *caput* do art. 135 do CTN, desde que devidamente comprovado pela Fazenda Pública.

A dissolução irregular da empresa é reconhecida pelo Judiciário como causa de responsabilização do administrador justamente porque esse mesmo administrador deixa de realizar a baixa da sociedade de acordo com os ditames da legislação societária, encerrando, assim, oficialmente, as atividades empresariais.

Entretanto, como visto, a dissolução irregular da sociedade pode estar vinculada a uma situação impossível de ser vencida pela sociedade, e com isso ser impossível a sua baixa na Junta Comercial, como ocorre, por exemplo, quando a sociedade é atingida em cheio por um plano econômico, ou por outro motivo qualquer e previsível ao administrador, e que acabe gerando involuntariamente uma obrigação tributária não cumprida. Neste caso, o administrador pode e deve defender-se, provando em juízo que agiu dentro da legalidade, pois o não recolhimento do tributo, em determinadas circunstâncias, não implica a responsabilização do administrador.

### 3.1.5 A responsabilidade tributária do administrador segundo as teorias do risco e do garantismo jurídico

Como visto no item 2.2.1, não se pode olvidar da importância da responsabilidade civil do gestor para os atos praticados pela sociedade sob o seu mando, uma vez que pelo sistema jurídico brasileiro vigente, a responsabilidade civil se alastra para além dos atos ilegais, ou praticados com excessos ou omissões, com dolo ou com culpa. A *responsabilidade objetiva* sustentada pelo atual Código Civil com base na *teoria do risco*, afirma que todos os atos praticados pelo administrador e pela sociedade em nome do lucro, são passíveis de indenização.

De acordo com a teoria do risco, a responsabilidade civil nasce de atos praticados ilegalmente, ou de atos decorrentes de *normal atividade* e que, *por sua natureza, impliquem risco para o direito de outrem*. Quanto à responsabilidade atribuída aos *empresários e empresas*, o

Código Civil (art. 931) impõe que os atos por eles praticados prescindem de culpa ou dolo, pois, neste caso, a responsabilidade civil decorre da *simples circulação de produtos*.

Os *pressupostos* à caracterização da responsabilidade civil se estabelecem de acordo com o tripé: (i) *ação ou omissão ilícita, culposa ou dolosa*; (ii) *nexo de causalidade*; e (iii) *dano*. De acordo com o Código Civil (parágrafo único, do art. 927), se observa claramente o surgimento da *teoria do risco*, pela qual o simples *desenvolvimento de uma atividade* (profissional, comercial, industrial ou prestação de serviços), ainda que *absolutamente lícita*, traz consigo o *risco implícito ao negócio*. Pelo enunciado, toda pessoa (natural ou jurídica) que se dedica a uma atividade qualquer cria um risco de dano para terceiro, e assume esse dano independentemente de culpa, pelo fato de que essa atividade *lhe proporciona um ganho*.

Todavia, segundo Carlos Alberto Menezes Direito e Sérgio Cavalieri Filho, apesar da pretensão do legislador, o Código Civil não fez nenhuma revolução no que se refere à responsabilidade civil e à *teoria do risco*, tarefa que coube efetivamente à Constituição Federal de 1988 e ao Código de Defesa do Consumidor. A grande contribuição do novo Código Civil foi atualizar o Código de 1916 com base nos estudos realizados pela doutrina e pela jurisprudência, optando o legislador pela responsabilidade objetiva, ainda que tenha mantido como exceção a responsabilidade subjetiva (arts. 927 e 931).<sup>152</sup> Como lembram os autores, “toda manifestação da atividade humana traz em si o problema da responsabilidade”.<sup>153</sup>

Enfim, através da corrente da teoria do risco encampada pelo Código Civil, o administrador da sociedade, ao ocupar esta posição de gestor, deve ser conhecedor de que o risco é próprio e inerente à atividade empresarial, haja vista os ganhos gerados por essa atividade.

Como visto no item 2.2.2, segundo a teoria do garantismo jurídico de Luigi Ferrajoli, são três as acepções jurídicas para a expressão garantismo: a) designa um modelo normativo de Direito próprio ao Estado de Direito; b) designa uma teoria jurídica da validade, da efetividade e da vigência normativas, postulando como seu problema central a divergência existente entre a norma e a prática; e c) comporta

---

<sup>152</sup> DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Comentários ao novo código civil – da responsabilidade civil, das preferências e privilégios creditórios*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 34.

<sup>153</sup> DIREITO, C. A. M.; CAVALIERI FILHO, S. *Idem*, p. 45.

uma filosofia do Direito, uma crítica da política, assim como a necessidade de justificação externa do Direito.<sup>154</sup>

Para Sergio Cademartori, a teoria do garantismo jurídico revela que o Direito positivo incorporou novos valores à noção de “validade” jurídica, agora atinentes à pessoa humana, à liberdade, à igualdade, etc.. Positivaram-se valores antes apenas defendidos pelo jusnaturalismo racionalista.<sup>155</sup> Segundo o autor, o pano de fundo da teoria geral do garantismo está alicerçado em grande parte pela importante distinção entre quatro diferentes predicados que se podem atribuir às normas, sendo eles: justiça, vigência, validade e eficácia (efetividade).<sup>156</sup>

De acordo com Adriano De Bortolli, o Estado de Direito Garantista, de Ferrajoli, não é somente um “Estado legal” ou “regulado pela lei”, mas um modelo nascido das modernas Constituições, caracterizando-se da seguinte forma: a) no plano formal, pelo princípio da legalidade; b) no plano substancial, pela funcionalização de todos os poderes do Estado a serviço da garantia dos Direitos fundamentais dos cidadãos. Com isso, afirma o autor, não existem, no Estado de Direito, poderes sem regulação e atos de poder incontroláveis: nele todos os poderes se encontram limitados por deveres jurídicos, relativos não só à forma, mas também aos conteúdos de seu exercício, cuja violação é causa de invalidade dos atos acionáveis judicialmente e, ao menos teoricamente, de responsabilidade para seus autores. A mera legalidade, ao limitar-se a subordinar todos os atos à lei, coincide com sua legitimação formal, enquanto que a estrita legalidade, ao subordinar todos os atos, incluídas as leis, aos conteúdos dos Direitos fundamentais, coincide com sua legitimação substancial.<sup>157</sup>

Analisando-se os princípios basilares da teoria geral do garantismo jurídico de Ferrajoli, percebe-se que eles se aplicam a todas as áreas do Direito, inclusive Civil e Tributário. No Direito Tributário, mais especificamente no campo da responsabilidade do administrador da sociedade limitada (responsabilidade tributária), também há (e deve haver) espaço para a sua aplicação.

A norma legal que atribui ao administrador da sociedade limitada a responsabilidade pelo pagamento do tributo inadimplido pela

---

<sup>154</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 688 e ss.

<sup>155</sup> CADEMARTORI, Sergio. *Estado de direito e legitimidade*. 2ª Ed. Campinas: Editora Studium, 2006, p. 99.

<sup>156</sup> CADEMARTORI, *Op. Cit.*, p. 101-102.

<sup>157</sup> BORTOLI, Adriano De. *Garantismo jurídico, Estado constitucional de Direito e administração pública*. Dissertação apresentada para conclusão de Mestrado em Direito da UFSC. In: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/adriano\\_de\\_bortoli.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/adriano_de_bortoli.pdf)

sociedade, deve se pautar pelos postulados da justiça, vigência, validade e eficácia (efetividade), assim como incorporar os valores inerentes à pessoa humana, à liberdade, à igualdade, para atingir seu real objetivo, que é a transformação social, através de eficiente mecanismo de justiça e paz social. Como se percebe, no moderno Estado constitucional de Direito, a eficácia normativa (razão final) dependerá da observância de todos os valores redefinidos pela teoria garantista, para que o gestor promova o recolhimento do tributo na certeza de que o seu esforço será aplicado de acordo com as prioridades claramente definidas pela lei.

Por outro lado, segundo a teoria geral do garantismo jurídico, a norma jurídico-tributária que trata da responsabilidade tributária deve assegurar ao contribuinte por ela elegido, de que todo o seu esforço (pagamento do tributo) será aplicado ao fim social, devendo o gestor público dar efetiva satisfação aos Direitos sociais eleitos como prioritários, acabando-se com as mazelas e desvios hoje lamentavelmente banais dos recursos públicos. Desta forma, se se alcançar a plena validade e eficácia da norma, com verdadeira justiça social, se estará diminuindo a distância entre a teoria e a prática jurídica, dando-se efetividade ao modelo encampado pela teoria geral do garantismo jurídico.



## CONCLUSÃO

Não se pode imaginar uma sociedade civil organizada sem que haja nela inserida uma forte atividade empresarial.

É por meio da atividade empresarial diversificada que a sociedade civil alcança os seus sonhados objetivos econômicos, sócio-culturais e humanitários.

A sociedade civil organizada se perpetua na medida em que a atividade empresarial se expande, pois necessita de empregos, de renda e de convívio social.

Ainda que a atividade empresarial se desenvolva por grandes corporações, o fato é que o grande motor da sociedade civil é o pequeno negócio empresarial, formado por uma ramificação de pequenos empreendedores dos mais diversos setores da economia.

No modelo empresarial e societário brasileiro é indiscutível a preferência pela sociedade limitada, haja vista a sua praticidade e, principalmente, pela clara separação entre o patrimônio da sociedade e o patrimônio dos sócios.

A legislação societária brasileira prevê que as sociedades empresariais podem ser de capital, de pessoas e mistas, como ocorre com a sociedade limitada. A sociedade limitada, que possui patrimônio próprio e destacado do patrimônio dos seus sócios, é sem dúvidas o grande propulsor das atividades econômicas e empresariais brasileiras.

É possível que a preferência pela sociedade limitada ceda lugar à novel “empresa individual” criada pela Lei 12.441/2011, com suas vantagens e particularidades que tudo indica deve favorecer o pequeno empreendedor individual. E a força do modelo da sociedade limitada é ainda mais evidente quando a própria lei que cria a empresa individual determina a aplicação subsidiária da legislação que rege justamente a sociedade limitada.

Como alerta a presente dissertação, não se pode conceber a constituição de uma sociedade empresarial qualquer sem um conhecimento razoável da legislação.

Os pretendentes sócios de qualquer negócio empresarial devem possuir um conhecimento razoável da legislação societária, civil, trabalhista e, é claro, tributária, pois a sociedade por eles criada integrará o rol de sujeitos passivos de uma série de complexas obrigações tributárias para com os sujeitos ativos dessa relação jurídico-tributária.

Uma vez que o Estado sobrevive da arrecadação tributária, essa atividade arrecadatória deve auxiliar para que se alcance uma sociedade justa, legalista, competitiva e harmônica.

Como visto, a sociedade terá suas próprias obrigações tributárias, assim como os próprios administradores as suas. Daí que a legislação tributária aplicável à sociedade, aos sócios e aos administradores deve indicar precisamente os sujeitos da relação jurídico-tributária, entre eles o sujeito ativo, o sujeito passivo e os responsáveis.

A indicação precisa dos sujeitos da relação jurídico-tributária e de suas respectivas responsabilidades para com a arrecadação tributária leva em conta a necessidade de antever à sociedade civil organizada de como ela deve se comportar no mundo dos negócios, pois é evidente que a atividade empresarial é negócio de risco, e que é fundamental que o empreendedor saiba quais as consequências de seus atos.

Em matéria de responsabilidade tributária, haja vista a clara separação e incomunicabilidade entre o patrimônio da sociedade limitada e o patrimônio dos seus sócios e administradores, o legislador previu por meio do art. 135 do CTN, as hipóteses em que essa incomunicabilidade pode ser quebrada, em detrimento do patrimônio dos administradores.

Como visto, a obrigação tributária é, de regra, exigida da sociedade limitada, que é o sujeito passivo natural de suas próprias obrigações tributárias. Porém, há casos em que a sociedade limitada não consegue realizar o cumprimento dessa obrigação que lhe compete. É aí que entra a interpretação e alcance do disposto no art. 135 do CTN.

As atividades desenvolvidas pelas sociedades devem ser lícitas e, com isso, se permite a perfeita aplicação e separação entre o patrimônio da sociedade limitada e dos seus sócios e administradores.

Entretanto, há situações em que se verifica uma evidente confusão entre o patrimônio da sociedade limitada e de seus gestores, de modo a não permitir uma perfeita separação do que é de um e do que é do outro. É para esses casos que nasce a possibilidade de atribuição da responsabilidade pessoal do administrador, que é o legítimo condutor das atividades empresariais desenvolvidas pela sociedade.

A responsabilização do administrador da sociedade limitada é autorizada pelo art. 135 do CTN, para os casos expressamente lá mencionados, sendo eles a prática de atos com excesso de poderes, com infração de lei ou do contrato social.

Como se pôde verificar, os atos praticados pelo administrador com *excesso de poderes* são aqueles não previstos pelo contrato social ou para os quais o administrador não tinha autorização da sociedade. São atos abusivos e não simples atos que acabam gerando por exemplo o inadimplemento da obrigação tributária por insuficiência da capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica. É fundamental que deste ato

resulte uma obrigação tributária que não possa ser cumprida pela sociedade. É esse ato excessivo que faz nascer a responsabilidade pessoal do administrador.

Os atos praticados pelo administrador com *infração de lei* são aqueles praticados com infração da legislação em geral e que regem os diversos tipos societários. Mas o simples inadimplemento tributário, por necessidade e despido de dolo, da mesma forma não se presta a responsabilizar o administrador pelo não recolhimento da obrigação tributária, não obstante o “não recolhimento” já seja uma ilegalidade.

Os atos praticados pelo administrador com *infração do contrato social* são aqueles que vão em direção contrária ao que previsto no documento constitutivo. Essa infração se comprova mediante a prática de atos contrários às diretrizes e ditames inseridos no próprio contrato social ou estatuto, gerando, com isso, a responsabilização do administrador.

A *dissolução irregular* da sociedade é outra hipótese que tem sido utilizada pelos tribunais e que vem permitindo a responsabilidade do administrador para o pagamento das dívidas tributárias da sociedade por ele gerida. Isso ocorre por ser comum a sociedade limitada estar inadimplente com as suas obrigações tributárias, deixando de informar à Junta Comercial que encerrou as suas atividades, o que, na tese dos tribunais, representa uma ilegalidade.

Seja como for, a responsabilização pessoal do administrador pelas obrigações tributárias da sociedade limitada por ele gerida depende de prova efetiva de atos por ele praticados com excesso de poderes, com infração de lei ou do contrato social, o que permite concluir que cada caso deve ser profundamente estudado, para que se permita a aplicação correta da eventual responsabilidade do administrador.

Segundo a teoria do risco, a responsabilidade à qual se sujeita o negócio empresarial é inerente à própria atividade, geradora de lucros e ganhos aos sócios. Daí que a partir do novo Código Civil, o elemento culpa deixou de ser indispensável à responsabilização, bastando que se configurem os seguintes elementos: ação ou omissão (lícita ou ilícita); nexo de causalidade; dano.

Por fim, segundo a teoria geral do garantismo jurídico, a norma legal que atribui ao administrador da sociedade limitada a responsabilidade pelo pagamento do tributo, deve se pautar pelos postulados da justiça, vigência, validade e eficácia (efetividade), assim como incorporar os valores inerentes à pessoa humana, à liberdade, à igualdade, para atingir seu real objetivo, que é a transformação social. No moderno Estado constitucional de Direito, a eficácia normativa

(razão final) dependerá da observância de todos os valores redefinidos pela teoria garantista, para que o gestor promova o recolhimento do tributo na certeza de que o seu esforço será aplicado de acordo com as prioridades claramente definidas pela lei. Por outro lado, a norma deve assegurar ao contribuinte que o gestor público dará efetiva satisfação aos Direitos sociais eleitos como prioritários, acabando-se com as mazelas e desvios hoje lamentavelmente banais dos recursos públicos.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais – direito de empresa**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Execução de bens dos sócios**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005.
- BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BORTOLI, Adriano De. **Garantismo jurídico, Estado constitucional de Direito e administração pública**. Dissertação apresentada para conclusão de Mestrado em Direito da UFSC. In: [http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/adriano\\_de\\_bortoli.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/adriano_de_bortoli.pdf).
- CADEMARTORI, Sergio. **Estado de direito e legitimidade**. 2ª Ed. Campinas: Editora Studium, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

- \_\_\_\_\_. **Teoria do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Evasão e elisão fiscal, parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.
- DARZÉ, Andréa M.. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.
- DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Comentários ao novo código civil – da responsabilidade civil, das preferências e privilégios creditórios**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.
- FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
- NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE NERY, Rosa Maria de. **Código Civil Comentado**. 8ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades limitadas**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. V II, São Paulo: Atlas, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 33ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – teoria e prática**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa – comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário – constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11<sup>a</sup> ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SANT'ANNA, Rubens. **Direito societário – sociedade por quotas de responsabilidade limitada – sociedade anônima**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SILVA, De Plácido e. **Noções práticas de direito comercial**. 14<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. V. II, 12<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. 2<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: DelRey, 2003.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

VOLKWEISS, Roque Joaquin. **Direito tributário nacional**. 3<sup>a</sup> ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.